

Tax Residence under UAE Legislation

Mona Mahmoud Idelbi
College of Law - University of Sharjah

Medlbi71@gmail.com

Received Date: 13/1/2025. Accepted Date: 16/2/2025. Publication Date: 20/6/2025.



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Abstract

The tax law, like other laws, is a manifestation of state sovereignty, as each state exercises all its powers within the scope of its territory without exceeding the borders of other, which is expressed in the principle of territoriality of the tax law, This means that every country cannot impose its taxes outside its borders, this thing may be a natural in the past where the activity of individuals did not pass the borders of their countries, but under the economic development and the activation of trade exchange between countries and investments which exceeding the borders of regions, and the emergence of the multinational companies, all of these made The world as one village, so it will be necessary to determine the tax domicile differently, according international standards, because it related to huge revenues that countries may lose as a result of applying the old concept . It is also necessary to point out the weak points in this regard, which the legislator must reconsider and amend to ensure proper implementation of the law to achieve its goals at all levels.

The Emirati legislator has stipulated this in the Tax Procedures Law and its Executive Regulations, as well as in the Corporate

and Business Tax Law, and in multiple administrative regulations, so it will be necessary to prepare a comprehensive study of all the provisions of tax domicile in accordance with Emirati legislation, especially UAE is one of the most important investment destinations in the world.

Keywords: Tax Territoriality, Tax Domicile, Resident Person, Non-Resident Person, Double Taxation, Tax Avoid.

الموطن الضريبي في ظل التشريع الإماراتي

منى محمود إدلبي*
كلية القانون - جامعة الشارقة
Medlbi71@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2025/1/13. تاريخ القبول: 2025/2/16. تاريخ النشر: 2025/6/20.

المستخلص

يعد القانون الضريبي كغيره من القوانين الأخرى مظهراً من مظاهر سيادة الدولة ، حيث تمارس كل دولة صلاحياتها كافة ضمن نطاق إقليمها دون أن تتعدى حدود الدول الأخرى، وهو ما يعبر عنه بمبدأ إقليمية القانون الضريبي، وهذا يعني أن كل دولة لا تستطيع فرض ضرائبها خارج حدودها ، وقد كان ذلك أمراً طبيعياً وضرورياً في ظل نشاط الأفراد الذي لم يكن يتعدى حدود دولهم، ولكن في ظل التطور الاقتصادي وتنشيط التبادل التجاري بين الدول ، وتجاوز الاستثمارات حدود الأقاليم ، ونشوء الشركات متعددة الجنسيات ، غدا العالم قرية واحدة ، وأصبح من الضروري تحديد الموطن الضريبي بشكل مختلف، ووفق معايير يتفق عليها دولياً، فالأمر يتعلق بإيرادات ضخمة قد تخسرها الدول جراء تطبيق مبدأ إقليمية القانون، ناهيك عن ضرورة تلافي حالات الإزدواج الضريبي أو التهرب الضريبي التي يمكن أن تقع . وقد نص المشرع الإماراتي على ذلك في قانون الإجراءات الضريبية ولائحته التنفيذية ، و كذلك في قانون ضريبة الشركات والأعمال ، وفي لوائح إدارية متعددة بعضها ملزم وبعضها غير ملزم، مما يستدعي منا كباحثين وضع دراسة شاملة لكل أحكام الموطن الضريبي وفق التشريع الإماراتي، باعتبار أن دولة الإمارات أحد أهم الوجهات الاستثمارية في دول العالم ، كما لا بد من الإشارة للنقاط الضعيفة في هذا الخصوص، والتي لا بد للمشرع من إعادة النظر بها وتعديلها لنضمن تطبيق سليم للقانون بما يحقق أهدافه على كافة الأصعدة .

كلمات مفتاحية: إقليمية الضرائب، الموطن الضريبي، الشخص المقيم ، الشخص غير المقيم ، الإزدواج الضريبي، التهرب الضريبي.

* الأستاذ المشارك الدكتور

المقدمة

Introduction

يعد الموطن الضريبي أساساً يقوم عليه أحقية الدولة بفرض ضرائبها على شخص ما، أي المكان الذي يقيم فيه الشخص الطبيعي أو الاعتباري لأغراض الالتزامات الضريبية، ويتم تحديد هذا الموطن بموجب نص القانون . وقد تعددت المعايير التي اعتمدتها الدول في تحديد الموطن الضريبي كما أشرنا آنفاً، حيث يمكن تحديد الموطن الضريبي على أساس عامل واحد أو أكثر، مثل الجنسية وعدد الأيام التي يقضيها الشخص في بلد ما، ومكان العمل والسكن والروابط الأسرية والمصالح المالية، ومصدر الدخل، وسنناقش هذه المعايير قبل الولوج في أحكام التشريع الإماراتي .

أولاً- معيار الجنسية (التبعية السياسية)²: إن معيار الجنسية نادراً ما يتم اعتماده لوحده لتحديد الموطن الضريبي، ويقوم هذا المعيار على فرض الضريبة على الشخص طالما يحمل جنسية الدولة بغض النظر عن محل إقامته أو مصدر دخله، ومن الدول التي تأخذ بهذا المعيار الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تفرض أمريكا الضريبة على الأمريكيين بغض النظر عن مكان إقامتهم³، على الرغم من أن الكونجرس الأمريكي درس إلغاء الضرائب على أساس الجنسية أثناء صياغة مشروع قانون الإصلاح الضريبي لعام 2017، إلا أنه لم يعتمد ذلك ، ويستمر المواطنون الأمريكيون في دفع الضرائب على دخلهم في جميع أنحاء العالم أثناء إقامتهم في الخارج - وحتى في البلدان الموقعة على الاتفاقيات الضريبية ، وتتعبهم الحكومة الأمريكية وعند وصول ديونهم الضريبية (50) ألف دولار يتم إلغاء جواز السفر الأمريكي للمكلف بالضريبة ، وفي عام 2010 أقرت حكومة الولايات المتحدة الأمريكية قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية (FATCA)⁴ ، و دخل حيز التنفيذ في الاول من تموز من العام 2014، حث هذا القانون على مكافحة التهرب الضريبي من قبل المواطنين الأمريكيين الذين يملكون حسابات وأصول مالية خارج الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من خلال إلزام المؤسسات المالية الأجنبية (غير الأمريكية) بتقديم تقارير عنهم إلى مصلحة الضرائب الأمريكية.

وكذلك الوضع في إريتريا التي تفرض ضريبة ثابتة قدرها 2% على جميع دخول مواطنيها في جميع أنحاء العالم⁵.

ثانياً- معيار مصدر الدخل (التبعية الاقتصادية) : والذي ينص على أحقية الدولة التي يعود إليها مصدر الدخل في فرض الضرائب بالقدر الذي ساهمت به في تكوين دخله،

أي فرض الضرائب على الدخول التي تنشأ في إقليم الدولة بغض النظر عن جنسية المكلف أو موطنهم⁶.

وقد تأثرت الكثير من التشريعات الوطنية لكثير من الدول بهذا المبدأ، فأخذت بمبدأ الإقليمية لإخضاع جميع الدخول التي تكونت بالإقليم ، والذي يعدّ مصدراً للدخل فيها وخاصة بالنسبة إلى الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية، وهذا لأن الإقامة تجعل الأجنبي المقيم يشارك في مختلف المزايا التي يتمتع بها القاطن أو باقي سكان الدولة ، مع وجود بعض التفاوت في ذلك طبعاً .

ومن الدول التي طبقت هذا المعيار الولايات المتحدة الأمريكية⁷، وكندا⁸، وكذلك المملكة العربية السعودية حيث تفرض الضريبة على غير المقيم الذي لديه دخل خاضع للضريبة من مصادر في المملكة دون أن يكون له منشأة دائمة فيها⁹، وبعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في الحالات الآتية:

- 1- إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة .
- 2- إذا نشأ عن ممتلكات غير منقولة موجودة في المملكة ، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن التخلص من حصة من هذه الممتلكات غير المنقولة ، ومن التخلص من حصص أو أسهم أو شراكة في شركة تتألف ممتلكاتها بشكل رئيسي – مباشر أو غير مباشر- من حصص في ممتلكات غير منقولة في المملكة .
- 3- إذا نشأ عن التخلص من الحصص أو الشراكة في شركة مقيمة .
- 4- إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة.
- 5- إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة.
- 6- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.
- 7- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها .
- 8- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة .
- 9- مبالغ مقابل استغلال مورد طبيعي في المملكة .
- 10 – إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة ، أو نشاط مشابه له . ولا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره .

ثالثاً- معيار الإقامة (التبعية الاجتماعية):

وينص هذا المعيار على اعتبار الموطن الضريبي هو المكان الذي يقيم فيه الشخص لمدة يحددها القانون، مثال ما جاء في المادة (1 و3) من نظام ضريبة الدخل السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) و تاريخ 1425 / 1 / 15 هـ وتعديلاته ، حيث يعد الشخص الطبيعي للأغراض الضريبية مقيماً في المملكة خلال السنة الضريبية إذا كان له مسكن دائم في المملكة، ووجد فيه مدة لا تقل في مجموعها عن (30) يوماً متصلة أو متفرقة خلال السنة الضريبية، كما يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة أيضاً عند وجوده فيها مدة لا تقل عن (183) يوماً متصلة أو متفرقة حتى لو لم يكن له مسكن دائم فيها. وعد النظام أن الإقامة في المملكة جزءاً من اليوم إقامة ليوم كامل، ولا تعد إقامة وجود شخص في المملكة وهو في حال عبور بين نقطتين خارجها (ترانزيت) . وبالنسبة للشركة تعد مقيمة في المملكة العربية السعودية إذا كانت منشأة وفقاً لنظام الشركات ، أو تقع إدارتها الرئيسية في المملكة العربية السعودية¹⁰.

كذلك جاء في نص المادة الرابعة من الاتفاق النموذجي لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي¹¹

(OECD)¹² ، والمادة (26) من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة أنه " يعدّ الشخص مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها مسكن دائم تحت تصرفه، فإذا لم يكن له مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدين محل النزاع؛ فإنه يعدّ مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها علاقات شخصية واقتصادية أوثق، وهو ما عدّه الفقه المالي "مركز المصالح الرئيسة"، وفي حال عدم إمكان تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالحه الرئيسية أو في حالة عدم وجود مسكن دائم تحت تصرفه في كلتا الدولتين المتعاقدين؛ فإنه يعدّ مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها "محل الإقامة المعتادة"، وإذا لم يكن له محل إقامة معتاد في أي منهما، فإنه يعدّ مقيماً في الدولة التي يحمل جنسيتها، وإذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين أو لا يحمل جنسية أي منهما تقوم السلطات المختصة بالدولتين المتعاقدين بإيجاد حل بالاتفاق المشترك بينهما من خلال العودة إلى الاتفاقيات الضريبية المتعلقة بحل النزاع في مسائل الأزواج الضريبي".

كذلك فإن تحديد الموطن الضريبي للشركات يختلف من دولة إلى أخرى، ومن المعايير المعتمدة في هذا المجال (معيار قانون التأسيس، معيار مركز الإدارة الرئيسي، معيار المركز الاجتماعي، معيار مركز الإدارة الفعلي، مكان النشاط الرئيسي) ، ولا توجد أي مشكلة عندما تعتنق الدول نفس المعيار فيما يخص ضريبة معينة ، ولكن تتور المشكلة عندما تطبق كل دولة معياراً مختلفاً عن غيرها، مما يؤدي إلى حالة من الإزدواج الضريبي الدولي¹³ التي تستلزم اتفاقيات ضريبية بشأنها .

وعلى ذلك سنتناول الموطن الضريبي للشخص الطبيعي والاعتباري وفق القانون الإماراتي وفق ما نص عليه المشرع في كل من قانون الإجراءات الضريبية لعام 2022 ، وقانون الضريبة على الشركات والأعمال لعام 2023، حيث نصت المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية على أن المقيم الضريبي هو الشخص المقيم في الدولة وفقاً للمادة (53) من هذا القانون ، وهذه المادة بدورها نصت على أنه " يصدر مجلس الوزراء قراراً بناءً على اقتراح الوزير يحدد فيه الشروط التي يمكن بموجبها اعتبار الشخص مقيماً ضريبياً لأغراض القانون الضريبي أو أي اتفاقية أو ترتيبات تكون الدولة طرفاً فيها . وتصدر الهيئة شهادة الموطن الضريبي للمقيم الضريبي وفقاً للأحكام التي يحددها قرار مجلس الوزراء " ، لذلك سنرى كافة الأحكام الخاصة بالموطن الضريبي قد تم تنظيمها وفق قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 ، و القرار الوزاري رقم (27) لسنة 2023، واللذان نصا على كل من الموطن الضريبي بالنسبة للشخص الطبيعي والشخص الاعتباري .

إشكالية البحث : Research Problem :

تتمثل إشكالية البحث في أن الأحكام والقواعد المتعلقة بتحديد الموطن الضريبي في دولة الإمارات قد جاءت مشرذمة في عدة قوانين ولوائح إدارية ، سواء على صعيد قانون الإجراءات الضريبية ولائحته التنفيذية ، أو قرارات مجلس الوزراء المتعلقة بذلك ، والقرارات الوزارية الخاصة بمواضيع متفرقة تخصه ، أو قانون ضريبة الشركات والأعمال ، أو الأدلة الاسترشادية الصادرة عن الهيئة الاتحادية للضرائب والتي حملت أحكاماً تفصيلية مهمة تخص هذا الموضوع ، ولكنها لا تعد ملزمة قانوناً رغم أهميتها في تطبيق القوانين كدليل ضريبة الشركات، والدليل المتعلق بالدخول ذات المصادر الأجنبية، وهي عرضة للتعديل دون أدنى مسؤولية وذلك على حسب ما أشارت إليه الهيئة في أدلتها تلك ، وهذا يثير إشكاليات على أرض الواقع تتعلق بعدة مفاهيم وحالات وشرح لا يستقيم إلا بالعودة لتلك الأدلة الاسترشادية ، وهذا ما جعلنا نسعى لتقديم دراسة شاملة تجمع بها كل هذه الأحكام لتيسير فهمها، مقدمين توصيات للمشرع الإماراتي تخص بعض الأحكام التي وردت في تلك الأدلة ولا بد أن يكون مكانها النص القانوني الملزم ، أضف بعض المصطلحات التي لا بد أن توضع ضمن سياق واضح بعيداً عن الغموض ليتيسر التطبيق السليم لها .

أهمية البحث : Research Important :

تأتي هذه الدراسة كدليل معين شامل لأي قانوني أو مستثمر ليتمكن من معرفه موقفه القانوني من حيث خضوعه للضريبة الإماراتية أم لاء في ظل ممارسته لأعماله في إحدى أهم الوجهات الاستثمارية في العالم (دولة الإمارات العربية المتحدة) ، فلم تعد

الضريبة تفرض على المقيم فقط ، حيث يوجد حالات نص عليها القانون وتجعل الشخص خاضعاً للضريبة رغم أنه غير مقيم والتي لا بد من شرحها بشكل مفصل .

منهجية البحث Research Methodology :

استعرضنا بحثنا هذا وفق دراسة تأصيلية تحليلية ، حاولنا من خلالها استعراض كافة النصوص القانونية المتعلقة بالموضوع وتحليلها للوقوف على الإشكاليات التي يمكن أن تثار عند التطبيق والتي يمكن أن تكون سبباً لنزاعات ضريبية ، وإن كنا قد أشرنا في متن هذا البحث لإتجاه بعض الدول في هذا الخصوص ، إلا أن ذلك لا يعدو أن يكون على سبيل الاستئناس وليس كدراسة مقارنة .

خطة الدراسة Research Plan

المبحث الأول - الموطن الضريبي للشخص المقيم في دولة الإمارات

المطلب الأول- الموطن الضريبي للشخص الطبيعي المقيم

المطلب الثاني – الموطن الضريبي للشخص الاعتباري المقيم

المبحث الثاني – حالات خضوع غير المقيم للضريبة في دولة الإمارات

المطلب الأول- وجود منشأة دائمة لغير المقيم في دولة الإمارات

المطلب الثاني – دولة الإمارات هي مصدر دخل غير المقيم

المطلب الثالث – يكون للشخص غير المقيم صلات في دولة الإمارات.

المبحث الأول

The First Topic

الموطن الضريبي للشخص المقيم في دولة الإمارات

Tax Residence of a Resident Person in the UAE

حدد المشرع الإماراتي الحالات التي يعد فيها كل من الشخص الطبيعي والاعتباري مقيماً في دولة الإمارات وبالتالي سيكون خاضعاً للضريبة الإماراتية ، وعليه كافة الإلتزامات المفروضة قانوناً على الخاضع للضريبة من التسجيل الضريبي وتقديم الإقرارات الضريبية ، وذلك وفق قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 ، وقرار وزير المالية رقم (27) لسنة 2023 المستند إليه ، وكذلك وفق قانون الضريبة على الشركات والأعمال لعام 2022، وسنناقشها تباعاً من خلال المطلبين الآتيين :

المطلب الأول- الموطن الضريبي للشخص الطبيعي المقيم

المطلب الثاني – الموطن الضريبي للشخص الاعتباري المقيم

المطلب الأول

The First Requirement

الموطن الضريبي للشخص الطبيعي المقيم

Tax Residence of a Resident Natural Person

يقصد بالشخص الطبيعي الإنسان الحي أياً كان عمره سواء كان مقيماً بالدولة أو بأي مكان

آخر، وبالنسبة للقصر وناقصي الأهلية أوفقيديها يكون ممثلهم القانوني هو المسؤول عن الإلتزامات الضريبية المتعلقة بضريبة الشركات¹⁴. وسنناقش الموطن الضريبي للشخص الطبيعي في ظل قرار مجلس الوزراء رقم 85 لسنة 2022، ومن ثم في ظل قانون ضريبة الشركات والأعمال .

الفرع الأول -الموطن الضريبي للشخص الطبيعي المقيم وفق قرار مجلس الوزراء

رقم (85) لسنة 2022:

نصت المادة (4) من قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 على أنه يعتبر الشخص الطبيعي مقيماً ضريبياً في الدولة في حال استيفاء أي من الشروط الآتية:

1- أن يكون مكان إقامته المعتاد أو الأساسي ومركز مصالحه المالية والشخصية في الدولة .

2- التواجد الفعلي في الدولة لمدة (183) يوم أو أكثر خلال فترة (12) شهراً المتتالية ذات الصلة .

3- التواجد الفعلي في الدولة لمدة (90) يوم أو أكثر خلال فترة (12) شهراً المتتالية ذات الصلة، وكان حاملاً لجنسية الدولة أو حاصلاً على تصريح إقامة ساري المفعول في الدولة ، أو حاملاً لجنسية أي من الدول الأعضاء في مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ولديه إقامة دائمة في الدولة أو يمارس أعمال أو وظيفة في الدولة .

ويتوجب علينا بداية أن نشير أن الشروط السابقة تعد بمثابة حالات، وليس شروط طالما المشرع اكتفى بتوافر أي منها حتى يكون للشخص موطناً ضريبياً في دولة الإمارات، لذلك يفضل لو استخدم المشرع الإماراتي كلمة حالات بدلاً من شروط حتى لا يحصل أي لبس بشأن ذلك ، كما لا بد لنا من تفسير بعض المصطلحات المبهمة التي وردت في هذا القرار للوقوف على مدى توافرها في الشخص ، فماذا نقصد بمكان الإقامة المعتاد ، ومتى يتحقق هذا الوصف في مكان الإقامة ؟ كذلك ماذا نقصد بمركز المصالح المالية والشخصية؟ وبالنسبة لممارسي أعمال أو وظائف، هل هناك وظائف معينة حددها القانون وشروط معينة ؟ وماهي المدد المقبولة للإقامة وكيف تحسب ؟

إن المادة (8) من القرار الأنف الذكر قد عدت حالات إذا توافر أحدها يعد الشخص الطبيعي مقيماً ضريبياً في دولة الإمارات، و نصت على تفويض وزير المالية بإصدار

القرارات اللازمة لتحديد الشروط والضوابط والمعايير لتنفيذ أحكام القرار رقم (85) لعام 2022. كما نص أيضاً على اختصاص الهيئة بإصدار التوضيحات والتوجيهات لتطبيق هذا القرار. واستناداً لهذه الصلاحيات صدر القرار الوزاري رقم (27) لسنة 2023، وحدد مفهوم هذه المصطلحات وبالتالي معايير تحديد الموطن الضريبي للشخص الطبيعي كالتالي :

أولاً- أن يكون مركز المصالح المالية والشخصية في دولة الإمارات¹⁵: وتكون الدولة مركزاً للمصالح المالية والشخصية للشخص الطبيعي في حال كانت دولة الإمارات هي الإقليم حيث توجد مصالحه الشخصية والاقتصادية ، كأن تكون الدولة هي مكان مهنته وعلاقاته الأسرية والاجتماعية ونشاطاته الثقافية ومقر أعماله والمكان الذي تدار منه ممتلكاته.

ثانياً - مكان الإقامة الدائمة في دولة الإمارات : ولا يوجد أي شروط لذلك، إذ يمكن أن يكون مكان الإقامة الدائم منزل أو شقة أو غرفة مفروشة أو أي شكل آخر من أشكال المسكن المتاحة للشخص الطبيعي بشكل مستمر . ويكون مكان الإقامة متاحاً للشخص الطبيعي متى كان يحق للشخص الطبيعي بشكل مستمر أن يشغله في جميع الأوقات وبشكل منتظم بدرجة من الدوام والاستقرار وليس في بعض الأحيان أو لأغراض الإقامة لمدة قصيرة . ولا يشترط أن يكون مكان إقامته الدائم مملوكاً للشخص الطبيعي ، بل يمكن أن يكون مكاناً مستأجراً أو مكاناً يشغله بأي شكل آخر كمسكن .

يلاحظ أن المشرع الإماراتي استخدم لفظ الإقامة المعتاد في قرار مجلس الوزراء رقم (85) ، وعندما جاء ليفسرها بالقرار الوزاري رقم (27) استخدم مصطلح الإقامة الدائمة ، وطبعاً الفرق واسع بين المصطلحين ، فالإقامة المعتادة تنصرف لإقامة ليست دائمة ، إنما تنسم بطابع التواجد أغلب الأوقات ، أما الدائمة فتتنصرف لإقامة مستمرة لا يتخللها انقطاع ، أضف أن معيار الإقامة الدائمة يعد معياراً فضفاضاً، حيث لا ضابط له سوى شغل ذلك المكان بصورة دائمة، وقد يشغلها فعلياً مدة قليلة لا ترقى لإعتبار موطنه الضريبي دولة الإمارات، وخاصة أن المشرع لم يشترط أن يكون السكن ملكاً للمكلف ، لذلك نرى أن يضبط المشرع الإماراتي هذه الحالة أكثر كما فعل نظيره السعودي، عندما نص على أن يكون للشخص مسكن دائم ، ووجد فيه مدة لا تقل في مجموعها عن (30) يوماً متصلة أو متفرقة خلال السنة الضريبية.

ثالثاً- التواجد الفعلي في دولة الإمارات : وقد حدد المشرع مدة التواجد (183) يوم أو أكثر خلال فترة (12) شهراً المتتالية ذات الصلة ، أي خلال عام واحد دون وجود أي قيد أو شرط.

ويقصد بمصطلح الشهر (الشهر التقويمي)، ولا يشترط أن تكون الأيام التي تواجد فيها الشخص الطبيعي فعلياً في الدولة متتالية عند تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء مدة (183) مائة وثمانون يوماً خلال فترة (12) الاثنى عشر شهراً المتتالية ذات الصلة¹⁶. وتصبح هذه المدة (90) يوماً أو أكثر خلال فترة (12) شهراً المتتالية ذات الصلة ، وهنا وضع المشرع قيود لذلك وهي أن يكون الشخص الطبيعي :

- 1- حاملاً لجنسية دولة الإمارات .
- 2- أو حاصلاً على تصريح إقامة ساري المفعول في الدولة .
- 3- أو حاملاً لجنسية أي من الدول الأعضاء في مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ولديه إقامة دائمة في دولة الإمارات .
- 4- أو يمارس أعمال أو وظيفة في الدولة : وعرفت الأعمال بأنها أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص، كالنشاط الصناعي، أو التجاري، أو الزراعي، أو المهني، أو الحرفي، أو الخدمي، أو أنشطة التنقيب، أو ما يتعلق باستخدام الممتلكات المادية أو غير المادية¹⁷.

أما بالنسبة للوظيفة لا يوجد أي قيود حول طبيعة الوظيفة، فقد تكون بدوام جزئي أو كلي ، محدودة أو غير محدودة ، ولكن يشترط وجود عقد فلا تقبل الأعمال التطوعية التي تجري دون عقد ، وقد حدد قرار مجلس الوزراء رقم (27) لعام 2023 ضوابط هذا الشرط، حيث نص على أنه يعتبر الشخص الطبيعي يمارس وظيفة في دولة الإمارات في أي من الحالتين الآتيتين :

أ- في حال كان طرفاً في عقد مع صاحب عمل تم تأسيسه والاعتراف به في الدولة ، يتعهد بموجبه الشخص الطبيعي بتقديم خدماته لصاحب العمل تحت إشرافه وإدارته لقاء أجر يتعهد صاحب العمل بدفعه له .

ب- في حال كان على علاقة مستمرة يمكن من خلالها تحقيق كل دخل عمله أو جزء كبير منه من طرف واحد، حيث يتم اعتبار الدخل الذي يتقاضاه في هذه الحالة بمثابة أجر عن العمل الذي يقوم به في الدولة .

ولكن السؤال هنا في حال كان يمارس وظيفة أو عمل تحت تبعية رب العمل بموجب عقد رسمي ، ماهي الضريبة التي ستفرض عليه ؟ نعتقد أن المشرع الإماراتي وضع هذا النص استشرافاً للمستقبل في حال تم فرض ضريبة على الرواتب والأجور ، أما حالياً فالمشرع الإماراتي لا يفرض أي ضريبة على دخل العمل وذلك وفق قانون ضريبة الشركات والأعمال .

كما يلاحظ أن المشرع الإماراتي لم يميز في النص السابق بين رب عمل يقيم في دولة الإمارات أم خارجها ، ولكنه نص على هذه الحالة صراحة في المادة (12) من قانون

الضريبة على الشركات والأعمال ، وكذلك في الدليل الاسترشادي لقانون الضريبة على الشركات والأعمال ، حيث أخضع الأشخاص الطبيعيون لضريبة الشركات على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية إذا كان ذلك الدخل يتعلق بأعماله أو نشاط أعماله داخل دولة الإمارات¹⁸، وحذا لو تم إضافة هذا النص للقانون الناظم للموطن الضريبي .

وبشأن حساب المدد لا بد أن نشير هنا أنه يجوز للهيئة الاتحادية للضرائب تجاهل أي يوم تواجد فيها الشخص الطبيعي في الدولة بسبب ظروف استثنائية عند تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء مدة (183) مائة وثلاثة وثمانون يوماً أو مدة (90) تسعين يوماً خلال فترة (12) الاثنى عشر شهراً المتتالية ذات الصلة¹⁹.

إذن وكما يتضح لنا من هذا النص فإن المشرع قد أخذ بالنسبة لتحديد الموطن الضريبي للشخص الطبيعي بالمعيار الاجتماعي الذي يقوم على فكرة الإقامة ، وميز بين من يتواجد لمدة (183) يوماً متصلة أو غير متصلة خلال فترة (12) الاثنى عشر شهراً المتتالية ذات الصلة، (وهو بذلك واكب تشريعات دول كثيرة)²⁰، وبين من يقضي (90) يوم متصلة أم غير متصلة خلال فترة (12) الاثنى عشر شهراً المتتالية ذات الصلة ، حيث لم يشترط أي شروط في الحالة الأولى ، بينما اشترط في الحالة الثانية أن يكون الشخص حاملاً لجنسية دولة الإمارات (وهنا يتضح المعيار السياسي لتحديد الموطن إلى جانب المعيار الاجتماعي) ، أو حاصلاً على تصريح إقامة ساري المفعول في دولة الإمارات، أو حاملاً لجنسية أي من الدول الأعضاء في مجلس التعاون لدول الخليج العربي، ولديه إقامة دائمة في دولة الإمارات ، أو يمارس أعمال أو وظيفة في دولة الإمارات (وهنا يتوضح معيار محل ممارسة العمل أو مصدر الدخل) .

و يجوز للشخص الذي يعتبر مقيماً ضريبياً في الدولة وفقاً للأحكام السابقة تقديم طلب إلى الهيئة الاتحادية للضرائب وفق الطريقة والشكل المحدد منها لغرض إصدار شهادة الموطن، وإذا اقتنعت الهيئة أن مقدم الطلب يستوفي الشروط المحددة قانوناً، يجوز للهيئة الموافقة على الطلب وإصدار شهادة الموطن الضريبي.

كما لاحظنا أن المشرع الإماراتي نص على فرض الضريبة على دخل أعمال الأشخاص المقيمة التي يحصل عليها من داخل الإمارات أو من مصادر أجنبية ، وهو بذلك سار على نهج أغلب الدول ، حيث يلاحظ مثلاً أن المشرع الفرنسي قد فرض الضريبة الفرنسية على الأفراد المقيمين ضريبياً في فرنسا ، وذلك على أساس دخلهم العالمي ككل ، أما الأفراد المقيمون خارج فرنسا فيخضعون للضريبة على الدخل على أساس دخولهم من مصادر فرنسية ، كذلك الحال في نيويورك، حيث أخضع الشخص

غير المقيم للضريبة على الدخل الذي كان مصدره نيويورك، بخلاف المقيم الذي يخضع للضريبة على الدخل الذي يتحصل عليه من جميع أنحاء العالم²¹. مع ملاحظة أنه إذا حددت أي اتفاقية دولية شروطاً معينة لتحديد الموطن الضريبي، يجب تطبيق أحكام تلك الاتفاقية الدولية بشأن تحديد الموطن الضريبي لأغراض تلك الاتفاقية الدولية²².

الفرع الثاني - الموطن الضريبي للشخص الطبيعي المقيم في ظل قانون ضريبة الشركات والأعمال:

نصت المادة (2/11) من قانون ضريبة الشركات والأعمال على اعتبار الشخص الطبيعي مقيماً في دولة الإمارات إذا كان يزاول الأعمال أو نشاط الأعمال في دولة الإمارات ، أو تم اعتباره كذلك بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية ، و يخضع دخله نتيجة هذه الأعمال أو نشاط الأعمال للضريبة الإماراتية .

وتعرف الأعمال وفق المادة الأولى من قانون الإجراءات الضريبية لعام 2022 والمادة الأولى من قانون الضريبة على الشركات والأعمال على أنها " أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان ، كالنشاط الصناعي أو التجاري أو الزراعي أو المهني أو الحرفي أو الخدمي أو أنشطة التتقيب أو ما يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية، أو أي نشاط آخر يحدده القانون الضريبي "، ويقصد بالحرفي صاحب الصنعة اليدوية التي تحتاج لمهارة ما ، أما المهني فيقصد به من يمارس عمله بمهارة لتلبية احتياجات الآخرين كالمحامي والمحاسب والمهندس الخ ، وذكرنا سابقاً أن تلك الأعمال لا تشمل وفق قانون الشركات التوظيف ، حيث لا يخضع راتب الأفراد أو أجورهم أو أي عائد يخصهم للضريبة على الشركات باعتبار انتفى عنصر الاستقلالية في العمل ، فالعامل يعمل تحت تبعية رب العمل أو الإدارة²³.

أما نشاط الأعمال فهو مفهوم أوسع من الأعمال ويشمل أي معاملة أو تصرف أو عنصر أو إجراء آخر يتم اتخاذه من خلال الأعمال أو كجزء منها، وقد ينفذ كلياً أو جزئياً داخل الدولة²⁴ ، وكما ذكرنا سابقاً تعد هذه التعاريف عامة جداً ويلزمها المزيد من التحديد .

كما يلاحظ أن المشرع الإماراتي قد ساوى بين الشخص الطبيعي والمؤسسة الفردية أو الشركة المدنية²⁵، حيث ستعامل جميعها معاملة الشخص الطبيعي الذي يملكها ، باعتبار تحكمهم بالعمل ومسؤوليتهم عن ديونها والتزاماتها غير المحدودة²⁶ .

وبناءً عليه فإن المشرع الإماراتي قد أخذ في نطاق تطبيق ضريبة الشركات والأعمال بمعيار محل ممارسة العمل فيما يتعلق بالشخص الطبيعي ، مع إمكانية إضافة معايير أخرى بموجب قرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية ، ولا يهم مصدر الدخل دولة الإمارات أم خارجها .

المطلب الثاني

Second Requirement

الموطن الضريبي للشخص الاعتباري المقيم وفق القانون الإماراتي

Tax Residence of a Resident Legal Person under the UAE Law

يعرف الشخص الاعتباري بأنه²⁷ " كيان تم تأسيسه أو الاعتراف به بأي شكل آخر بموجب قوانين ولوائح دولة الإمارات، أو بموجب قوانين دولة أخرى أو إقليم أجنبي ، وله شخصية اعتبارية منفصلة عن مؤسسه ومالكه ومديره"، مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة، والمؤسسات، والعهد "المحلية" ، وشركات المساهمة العامة أو الخاصة، والكيانات الأخرى التي لها شخصية اعتبارية منفصلة بموجب التشريعات ذات الصلة للشركات داخل البر الرئيسي للدولة أو لوائح المنطقة الحرة".

وتُعد فروع الأشخاص الاعتباريين المحليين أو الأجانب في دولة الإمارات امتداداً للشركة الأم أو للمكتب الرئيسي، لذلك لا يتم اعتبارها أشخاص اعتباريين منفصلين. وسنناقش الموطن الضريبي للشركات أيضاً في ظل قرار مجلس الوزراء رقم 85 لعام 2022 وقانون ضريبة الشركات والأعمال .

الفرع الأول- الموطن الضريبي للشخص الاعتباري في ظل قرار مجلس الوزراء رقم 85 لعام 2022:

نصت المادة (3) من قرار مجلس الوزراء رقم 85 لعام 2022 (اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية) على أنه يعد الشخص الاعتباري مقيماً ضريبياً في دولة الإمارات وبالتالي يخضع للضريبة الإماراتية في أي من الحالتين الآتيتين:

1. تم تأسيسه أو تشكيله أو الاعتراف به وفقاً للتشريعات النافذة في الدولة، ولا يشمل ذلك الفرع الذي يتم تسجيله من قبل شخص اعتباري أجنبي في الدولة.

نلاحظ هنا أن المشرع الإماراتي قد اعتمد المعيار السياسي بالنسبة للموطن الضريبي للشركات ، أي وجوب تأسيسها وفق القانون الإماراتي ، واستثنى المشرع فرع الشخص الاعتباري الأجنبي من هذا الأمر ، حيث سيخضع هذا لأحكام أخرى تختلف حسب وضعه وذلك وفق ما سنشرحه في الفقرات التالية.

2. يتم اعتباره مقيماً ضريبياً بموجب القانون الضريبي النافذ في الدولة.

الفرع الثاني - الموطن الضريبي للشخص الاعتباري في ظل قانون ضريبة الشركات والأعمال:

نصت المادة (2/11) من قانون ضريبة الشركات والأعمال لعام 2022 على أن : " يكون الخاضع للضريبة إما شخص مقيم أو شخص غير مقيم ، ونصت المادة (11/3) منه على أن يكون الشخص الاعتباري مقيم في الحالات التالية :

1- الشخص الاعتباري الذي تم تأسيسه ، أو إنشاؤه أو الاعتراف به بأي شكل آخر بموجب التشريعات السارية في الدولة ، بما في ذلك الشخص القائم في المنطقة الحرة .
2- الشخص الاعتباري الذي تم تأسيسه أو إنشاؤه أو الاعتراف به بأي شكل آخر بموجب تشريعات دولة أخرى أو إقليم أجنبي والذي تتم إدارته والتحكم فيه بشكل فعال في دولة الإمارات العربية المتحدة . ويقصد بالإدارة هنا الإدارة الداخلية للشركة ، ولا تشمل تقديم خدمات إدارية لشركات أخرى ، ويمثل مكان الإدارة أحد الأماكن التي يتم فيها اتخاذ قرارات تتعلق بالإدارة اليومية للأعمال (أو جزء من الأعمال)، أو يتم فيه تأدية الوظائف التي تتعلق بالإدارة أو الرقابة أو التوجيه²⁸ . حيث يخضع الشخص الاعتباري لضريبة الشركات في الدولة على دخله الناشئ من الدولة ومن خارجها إذا تم إدارته والتحكم فيه بشكل فعال في الدولة²⁹ . وهذا يعني أن مجرد تحقيق دخل ناشئ في الدولة لا يحتمل على الكيان الأجنبي سداد ضريبة الشركات في الدولة، ولا يستوجب منه التسجيل أو تقديم إقرار ضريبي لأغراض ضريبة الشركات في الدولة³⁰، فالأمر يتطلب التحكم بالشركة في الإمارات.

ويلاحظ مما سبق أن معايير وضوابط تحديد متى يكون الشخص الاعتباري مقيماً في دولة الإمارات قد تم تحديدها بموجب دليل ضريبة الشركات ، لذا هي من الأهمية بمكان وتعد بمثابة التعليمات التنفيذية لقانون الضريبة على الشركات والأعمال وجزء لا يتجزأ منه ، لذا نرى أنه لا بد من اعتبار نصوص هذا الدليل ملزمة ن وكان لا بد من توضيح تلك المعايير بشكل أكثر دقة، حيث كان المشرع المصري أكثر وضوحاً في هذا السياق ، حيث حدد الحالات التي تعد فيها مصر مركز للإدارة الفعلية للشخص الاعتباري ، واشترط توافر حالتين على الأقل من الحالات الآتية³¹:

- 1- إذا كانت هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية.
- 2- إذا كانت هي المقر الذي تتعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
- 3- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه 50% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.

4- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت. ونرى لو يسير المشرع الإماراتي على خطاه .

ومن ناحية أخرى نلاحظ أن المشرع الإماراتي قد نص في الفقرة الخامسة من المادة (11) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال على أن " يعامل الفرع الموجود في دولة الإمارات للشخص المشار إليه في البند (3) من هذه المادة، كذات الشخص الخاضع للضريبة " أي أن فرع الشخص الاعتباري المقيم سواء الذي تم تأسيسه أو إنشاؤه أو الاعتراف به بموجب قوانين دولة الإمارات ، أو الذي تم تأسيسه أو إنشاؤه أو الاعتراف به بموجب تشريعات دولة أجنبية ، والذي تتم إدارته والتحكم به بشكل فعال في دولة الإمارات يعد شخصاً خاضعاً للضريبة.

إذن فروع كل من الشركتين الوطنية والأجنبية في هذه الحالة تخضع للضريبة الإماراتية في حال كان الفرع موجود في دولة الإمارات . وعلى ذلك فإن الشركات الإماراتية حتى لو كان نشاطها خارج الإمارات، فإنها تخضع للضريبة الإماراتية وكذلك فروعها داخل الإمارات .

أما الشركات الأجنبية فتخضع للضريبة الإماراتية في حال كان مركز إدارتها والتحكم بقراراتها من الإمارات ، وكذلك فروعها الموجودة داخل الإمارات تخضع للضريبة الإماراتية ، طالما أن الفروع الموجودة في الإمارات هي امتداداً للشركة الأم أو المكتب الرئيسي، وبالتالي لا يُعتبرون أشخاصاً اعتباريين مستقلين. والسؤال الآخر الذي يتبادر لذهننا هل هذا الفرع ملزم بالتسجيل الضريبي وتقديم الإقرارات الضريبية ؟

حسب الهيئة الاتحادية للضرائب³² لا يجب على فروع الشخص الاعتباري المقيم في دولة الإمارات التسجيل أو تقديم إقرار ضريبي بشكل منفصل ، وهذا أمر بديهي طالما هي امتداد للشركة الأم أو المكتب الرئيسي كما نوهنا سابقاً ، فهي تتبع بحساباتها لها . و أخيراً لا بد من الإشارة إلى أن المشرع الإماراتي قد أشار في المادة (8/33) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال على أن الضريبة على الدخل التي يتم فرضها على الخاضع للضريبة خارج الدولة لا تعد من النفقات القابلة للخصم من وعاء الضريبة وقد يرى البعض أن هذا يتعارض مع شخصية الضرائب التي تعد أحد متطلبات تحقيق العدالة الضريبية³³ ، لأنها ستؤدي إلى نتيجة مفادها فرض الضريبة الإماراتية على دخل الخاضع للضريبة بما فيها مبالغ الضرائب على الدخل التي دفعها خارج دولة الإمارات ، ولكن جاءت المادة (47) من قانون ضريبة الشركات والأعمال لتتنص على أنه : " يجوز تخفيض ضريبة الشركات المستحقة بموجب المادة

(3) من هذا المرسوم بقانون، بما يعادل مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية للفترة الضريبية المعنية . ويجب ألا يتجاوز مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية بموجب هذا المرسوم بقانون مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على الدخل المعني ، كما لا يجوز ترحيل أي رصيد للضريبة الأجنبية غير المستخدم نتيجة البند السابق لفترات ضريبية لاحقة أو سابقة، وعلى الخاضع للضريبة الاحتفاظ بكافة السجلات اللازمة لأغراض المطالبة برصيد الضريبة الأجنبية " ، وهذا يعني أن دولة الإمارات قد أخذت بمبدأ خصم ضريبة من ضريبة لمنع الإزدواج الضريبي ، فكما نعلم أن الاتجاهات التشريعية في دول العالم تذهب لتطبيق أحد الأساليب التالية لتفادي الإزدواج الضريبي وخاصة الدولي ³⁴ :

- **حسم إيراد من إيراد** : وفيه يتم تخفيض المطرح الخاضع للتكليف في الضريبة الأولى بمقدار مطرح الضريبة الثانية، أو العكس .

- **حسم ضريبة من ضريبة** : أي حسم مقدار ما ترتب على المكلف من جراء فرض الضريبة الثانية. مما كان قد دفعه إلى الإدارة الضريبية من جراء فرض الضريبة الأولى أو العكس، وذلك شريطة أن يكون معدل الضريبتين واحداً بطبيعة الحال. والمشرع الإماراتي اشترط كما أسلفنا ألا يتجاوز مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية بموجب هذا المرسوم بقانون مبلغ ضريبة الشركات المستحقة على الدخل المعني، وهذا ما جعل المشرع الإماراتي يستثنى الضريبة على الدخل التي يتم فرضها على الخاضع للضريبة خارج الإمارات من النفقات القابلة للخصم من وعاء الضريبة وفق المادة (8/33) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال حتى لا يتم خصم الضريبة مرتين ، مرة من الوعاء الضريبي ومرة أخرى من ضريبة الشركات والأعمال المفروضة مما يؤثر على حجم الحصيلة الضريبية.

- **حسم ضريبة من إيراد** : وفيه يتم حسم مقدار الضريبة الأولى المدفوعة إلى الإدارة الضريبية من إجمالي المطرح الخاضع للضريبة الثانية، والحقيقة إن هذا الحل الأخير لا يتفادى الإزدواج الضريبي بصورة كلية، بل يُعد عاملاً للتخفيف من حدته. وقد يحبذ الكثير من المستثمرين جعل الضريبة الأجنبية من الأعباء القابلة للتنزيل بدلاً من خصم الضريبة الأجنبية من كامل الضريبة المفروضة على المكلف ، باعتبار أنها تحقق فائدة أكبر للمستثمر .

المبحث الثاني

The Second Topic

حالات خضوع غير المقيم للضريبة في دولة الإمارات

Cases of Applying Taxes on Non- Resident In the UAE

يعد الشخص الطبيعي غير مقيم إذا لم يتوافر فيه شروط الشخص الطبيعي المقيم التي ذكرناها سابقاً ، أي إذا لم يكن يمارس أي أعمال أو نشاط أعمال أو نشاط أعمال خاضع للضريبة في الدولة ، كما يعد الشخص الاعتباري غير مقيم إذا تم تأسيسه في بلد أجنبي ويتم إدارته والتحكم فيه بشكل فعال خارج دولة الإمارات وعندها لا يخضع كل منهما للضريبة الإماراتية ، ورغم ذلك نص المشرع الإماراتي على أن يخضع الشخص غير المقيم للضريبة الإماراتية لأسباب تتعلق بكل حالة على حدة مستئنساً بالاتفاقيات النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) في هذا الخصوص ، وسنناقشها عبر ثلاثة مطالب³⁵:

المطلب الأول- وجود منشأة دائمة لغير المقيم في دولة الإمارات

المطلب الثاني – دولة الإمارات هي مصدر دخل غير المقيم

المطلب الثالث – يكون للشخص غير المقيم صلات في دولة الإمارات.

المطلب الأول

First Requirement

وجود منشأة دائمة لغير المقيم في دولة الإمارات

The Existence of Permanent Establishment in the UAE

وعرفت المنشأة الدائمة المادة الخامسة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها³⁶ " كل مكان ثابت في الدولة يتم من خلاله تنفيذ الأعمال التجارية للمشروع كلياً أو جزئياً بما في ذلك مكان الإدارة أو الفرع أو المكتب أو المصنع أو الورشة أو التركيب أو المنشأة المعدة لاستكشاف الموارد الطبيعية ، أو المنجم أو بئر النفط أو الغاز أو المحجر ، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية أو موقع البناء أو وكيل يتصرف نيابة عن المشروع مالم يكن وكيلاً مستقلاً يتصرف في السياق العادي لأعمال الوكيل" وقد حدد نموذج (OECD) قائمة الأنشطة التي تشكل بذاتها منشأة دائمة وتشكل مكان أو موقع الإدارة والفرع والمكتب والمصنع والورشة ومناجم البترول والموارد وغيرها من أماكن الثروة الطبيعية³⁷.

فمفهوم المنشأة الدائمة يشير لوجود مكان ثابت ينتج عنه دخلاً ، وهو مفهوم مهم جداً للشركات عابرة القارات ، أما المنشأة الدائمة وفق التشريع الإماراتي فقد حدد المشرع حالات توافر المنشأة الدائمة بالآتية³⁸:

الفرع الأول - إذا كان له مكان ثابت أو دائم في الدولة يزاول من خلاله أعماله أو أي جزء منها.

الفرع الثاني- إذا وجد شخص لديه صلاحية ويزاولها بشكل اعتيادي لممارسة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة نيابة عن الشخص غير المقيم.

الفرع الثالث- إذا كان لديه أي شكل آخر من أشكال الصلة في الدولة . وسنشرح هذه الحالات تباعاً.

الفرع الأول - إذا كان له مكان ثابت أو دائم في الدولة يزاول من خلاله أعماله أو أي جزء منها:

ويشمل المكان الثابت أو الدائم الآتي³⁹: (مكان إدارة يتم فيه فعلياً اتخاذ القرارات الإدارية والتجارية الضرورية لممارسة الأعمال، فرع، مكتب، مصنع، ورشة، أراضي أو مباني أو ممتلكات عقارية أخرى، تجهيزات أو منصات استكشاف موارد طبيعية متجددة أو غير متجددة، منجم أو بئر نفط أو غاز أو مقلع أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية، بما في ذلك السفن والمنصات المستخدمة لاستخراج تلك الموارد، أي موقع بناء أو مشروع إنشاء أو مكان للتجميع أو للتجهيز، أو أي أنشطة رقابة مرتبطة، فقط في حال زادت مدة العمل في ذلك الموقع، أو في المشروع أو في الأنشطة، سواء بشكل منفصل أو مع مواقع أو مع مشاريع أو مع أنشطة أخرى، عن (6) ستة أشهر، وتشمل الأنشطة المرتبطة التي تتم ممارستها في الموقع أو المشروع من قبل شخص أو أكثر من الأطراف المرتبطة بالشخص غير المقيم) . ولكن لا يعتبر المكان الثابت أو الدائم في الدولة منشأة دائمة للشخص غير المقيم إذا كان يستخدم حصراً لأي من الأغراض الآتية⁴⁰:

. تخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع المملوكة لذلك الشخص.
. الاحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع مملوكة لذلك الشخص إذا كانت مخصصة حصراً للمعالجة من قبل شخص آخر.

. شراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات للشخص غير المقيم.
. القيام بأي أنشطة أخرى ذات طابع تحضيرى أو مساند للشخص غير المقيم.
. القيام بأي مجموعة أنشطة المنصوص عليها فيما سبق شريطة أن يكون النشاط الإجمالي ذو طابع تحضيرى أو مساند.

ولا ينطبق هذا الوصف على المكان الثابت أو الدائم في دولة الإمارات و الذي يستخدمه الشخص غير المقيم أو يحتفظ به، إذا كان ذلك الشخص أو الطرف المرتبط به يزاول أعمال أو نشاط أعمال في هذا المكان أو في مكان آخر في الدولة في حال استيفاء جميع الشروط الآتية:

➤ إذا كان ذلك المكان أو المكان الآخر منشأة دائمة تعود للشخص غير المقيم أو للطرف المرتبط به.

➤ ألا يكون النشاط الإجمالي الناتج عن مجموعة الأنشطة التي يزاولها الشخص غير المقيم والطرف المرتبط به في المكان ذاته أو في المكانين، ذو طابع تحضيرى أو مساند، وكانت تشكل تلك الأنشطة مجتمعة عملاً تجارياً متماسكاً واحداً لو لم يتم تجزئتها، حيث تعد في هذا الحال منشأة دائمة ويكون خاضعاً لضريبة الشركات والأعمال .

و الأنشطة التحضيرية أو المساندة بالتعريف⁴¹ هي تلك التي يتم تنفيذها لتحضير أو لدعم أنشطة الأعمال الأكثر جوهرية للكيان الأجنبي ، على سبيل المثال (أنشطة تخزين أو عرض أو تسليم البضائع أو السلع العائدة للكيان الأجنبي أو الأنشطة التسويقية والترويجية المحدودة أو أنشطة إجراء أبحاث السوق أو حضور الندوات أو المؤتمرات) .

و يجب أن يؤخذ في الاعتبار تطبيق الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي وذلك عند تحديد فيما إذا كانت المنشأة الدائمة موجودة بالفعل أو فيما إذا كانت الأنشطة المنفذة ذات طابع تحضيرى أو مساند.

وللوزير تحديد الشروط التي لا يعتبر فيها مجرد وجود شخص طبيعى في الدولة سبباً بأن تصبح للشخص غير المقيم منشأة دائمة في إحدى الحالتين⁴² :

الحالة الأولى- إذا كان هذا الوجود نتيجة لوضع مؤقت واستثنائي: ويعرف الظرف الاستثنائي بأنه⁴³ " حالة أو حدث خارج عن إرادة الشخص الطبيعي، وقع أثناء تواجده بالفعل في الدولة ولم يكن بإمكانه توقعه أو منعه بشكل معقول وقد منعه من مغادرة الدولة كما كان مخططاً له في الأصل، ويشمل ذلك دون الحصر أي من الظروف الآتية:

أ- ظروف استثنائية ذات طابع عام : كاتخاذ تدابير صحية متعلقة بالصحة العامة تقررها السلطات المختصة في الدولة أو دولة مكان العمل الأصلي أو منظمة الصحة العالمية ، أو فرض قيود سفر من قبل السلطات المختصة في الدولة أو في دولة مكان العمل الأصلي، أو فرض عقوبات قانونية على الشخص الطبيعي تمنعه من مغادرة إقليم الدولة، أو وجود أعمال حرب أو وقوع اعتداءات إرهابية، أو وقوع كوارث طبيعية أو قوة قاهرة خارجة عن السيطرة المعقولة، وكذلك في أية ظروف أخرى مشابهة لما سبق تحددها الهيئة الاتحادية للضرائب .

- ب- ظروف استثنائية ذات طابع خاص : كوقوع ظرف صحي طارئ يصيب الشخص الطبيعي أو أقربائه حتى الدرجة الرابعة ويشمل ذلك التبني أو الوصاية ، وكذلك في أية ظروف أخرى مشابهة لما سبق تحددها الهيئة الاتحادية للضرائب.
- وقد وضع المشرع شروط ليعد وجود الشخص الطبيعي في الدولة نتيجة وضع مؤقت واستثنائي وهي كالتالي⁴⁴ :
- ألا يكون وجود الشخص الطبيعي في الدولة نتيجة ظروف استثنائية ذات طابع عام أو خاص (وفق ما ذكرنا آنفاً) .
 - ألا يمكن توقع الظروف الاستثنائية بصورة معقولة من الشخص الطبيعي أو الشخص غير المقيم .
 - ألا يكون الشخص الطبيعي قد أبدى أية رغبة للبقاء في الدولة عند انتهاء الظروف الاستثنائية .
 - ألا يكون للشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة قبل حدوث الظروف الاستثنائية .
- ألا يكون الشخص غير المقيم قد اعتبر أن الشخص الطبيعي يخلق منشأة دائمة أو يحقق دخل في الدولة وفقاً للتشريعات الضريبية السارية في دول أخرى .
- الحالة الثانية -** إذا كان الشخص الطبيعي موظفاً لدى الشخص غير المقيم، شريطة استيفاء كافة الشروط الآتية:
- ألا تكون الأنشطة التي يمارسها الشخص الطبيعي في الدولة جزءاً من الأنشطة الأساسية المولدة للدخل للشخص غير المقيم أو الأطراف المرتبطة به.
 - ألا يحقق الشخص غير المقيم دخلاً ناشئاً في الدولة.
- الفرع الثاني -** إذا وجد شخص لديه صلاحية ويزاولها بشكل اعتيادي لممارسة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة نيابة عن الشخص غير المقيم :
- يكون للشخص غير المقيم منشأة دائمة في دولة الإمارات ويخضع بالتالي للضريبة على الشركات والأعمال إذا وجد شخص لديه صلاحية ويزاولها بشكل اعتيادي لممارسة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة نيابة عن الشخص غير المقيم ، ويعد الشخص كذلك في حال توافر أي من الشروط الآتية⁴⁵ :
- أولاً- إبرام العقود نيابة عن الشخص غير المقيم بشكل اعتيادي.**
- ثانياً- التفاوض بشكل اعتيادي بخصوص العقود التي يبرمها الشخص غير المقيم دون الحاجة لإحداث أي تعديلات جوهرية عليها من قبل الشخص غير المقيم.**
- وعلى ذلك لا يتوافر وصف المنشأة الدائمة في حال كان هذا الشخص يزاول أعمال أو نشاط أعمال في الدولة بصفته وكيلاً مستقلاً ويتصرف لصالح الشخص غير المقيم في

السياق المعتاد لتلك الأعمال أو نشاط الأعمال، إلا إذا تصرف ذلك الشخص بشكل حصري أو شبه حصري نيابةً عن الشخص غير المقيم أو في الحالات الأخرى التي لا يمكن فيها اعتبار ذلك الشخص مستقلاً عن الشخص غير المقيم من الناحية القانونية أو الاقتصادية⁴⁶. ويعد مدير الاستثمار وكياً مستقلاً عندما يتصرف نيابةً عن الشخص غير المقيم، في حال استوفى مدير الاستثمار جميع الشروط الآتية⁴⁷:

- . أن يزاول أعمال تقديم خدمات إدارة الاستثمارات أو الوساطة.
- . أن يخضع للرقابة التنظيمية من قبل الجهة المختصة في الدولة.
- . أن يتم تنفيذ المعاملات في السياق المعتاد لأعمال مدير الاستثمار.
- . أن يتصرف في المعاملات بصفة مستقلة.
- . أن يتعامل مع الشخص غير المقيم على أساس مبدأ السعر المحايد وأن يحصل على المقابل المستحق للخدمات التي يقدمها.
- . ألا يكون ممثلاً للشخص غير المقيم في الدولة فيما يتعلق بأي دخل أو معاملة أخرى خاضعة لضريبة الشركات خلال الفترة الضريبية ذاتها.
- . أي شروط أخرى تُحدد بقرار يصدر من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.

ووفق قانون ضريبة الشركات يقصد بالمعاملات التي وردت فيما سبق أي من الآتي⁴⁸:

- المعاملات التي تتم في السلع أو العقارات أو الصكوك أو الأسهم أو المشتقات المالية أو الأوراق المالية بكافة أشكالها.
- المعاملات المتمثلة في شراء أو بيع أي عملة أجنبية أو توظيف الأموال مقابل فائدة.
- أي معاملات أخرى مسموح بمزاولتها من قبل مدير الاستثمار نيابةً عن الشخص غير المقيم بموجب التشريعات السارية في الدولة.

الفرع الثالث - إذا كان للشخص غير المقيم أي صلة في الدولة :

حيث يعد للشخص غير المقيم منشأة دائمة في دولة الإمارات وبالتالي يخضع للضريبة على الشركات والأعمال الإماراتية ، إذا كان لديه أي شكل من أشكال الصلة في الدولة على النحو الذي يتم تحديده بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.

ولا ينطبق كل ماسبق ذكره على المكان الثابت أو الدائم في الدولة الذي يستخدمه الشخص غير المقيم أو يحتفظ به، إذا كان ذلك الشخص أو الطرف المرتبط به يزاول أعمال أو نشاط أعمال في هذا المكان أو في مكان آخر في الدولة في حال استيفاء جميع الشروط الآتية⁴⁹:

- إذا كان ذلك المكان أو المكان الآخر منشأة دائمة تعود للشخص غير المقيم أو للطرف المرتبط به.

- ألا يكون النشاط الإجمالي الناتج عن مجموعة الأنشطة التي يزاولها الشخص غير المقيم والطرف المرتبط به في المكان ذاته أو في المكانين، ذو طابع تحضيرى أو مساند، وكانت تشكل تلك الأنشطة مجتمعة عملاً تجارياً متماسكاً واحداً لو لم يتم تجزئتها⁵⁰.

ويلاحظ أن المشرع الإماراتي عد أن وجود أي شكل من أشكال الصلة للخاضع للضريبة مع الدولة سبباً لوجود المنشأة الدائمة وفق المادة (14 / 1 ج) ، وكذلك عدها سبباً لجعل المكلف خاضعاً للضريبة الإماراتية رغم أنه غير مقيم وفق المادة (3/12) ، وكان يكفي ذكرها في إحدى الحالتين منعاً للتكرار لأننا لم نجد أي مبرر لذلك فعلياً. كما لاحظنا فيما سبق أن مفهوم المنشأة الدائمة مفهوم دقيق للغاية ، وقد يتمخض عنه حالات قد يلتبس فيها مدى توافر هذا الوصف في عمل الشخص ، لذلك نرى أن المشرع الإماراتي قد أصدر عدة قرارات وزارية توضح حيثيات كثيرة تتعلق بها وحسناً فعل ذلك .

المطلب الثاني

Second Requirement

دولة الإمارات هي مصدر دخل غير المقيم

UAE Is the Source of Income for Non- Resident

حتى يخضع الشخص غير المقيم للضريبة وفق القانون الإماراتي لا بد أن يحقق يحقق دخلاً ناشئاً في دولة الإمارات كما هو منصوص عليه في المادة (13) من قانون ضريبة الشركات والأعمال التي نصت بدورها على أن الدخل يعتبر ناشئاً في الدولة في أي من الحالات الآتية:

- إذا تم تحقيقه من شخص مقيم.
 - إذا تم تحقيقه من شخص غير مقيم، وكان الدخل المستلم قد تم دفعه أو استحقاقه فيما يتعلق بالمنشأة الدائمة لذلك الشخص غير المقيم في دولة الإمارات أو مخصص لها.
 - إذا تم تحقيقه أو استحقاقه بأي شكل كان من أنشطة تم تنفيذها في الدولة، أو من أصول موجودة داخلها أو من رأس مال مستثمر فيها أو من حقوق مستخدمة فيها أو من خدمات تم تقديمها أو الاستفادة منها في الدولة.
- ومع مراعاة أي شروط وقيود قد يحددها الوزير، يشمل الدخل الناشئ في الدولة، دون الحصر، ما يأتي⁵¹:

- 1- الدخل الناتج عن بيع السلع في الدولة.
- 2- الدخل الناتج عن خدمات يتم تقديمها أو استخدامها أو الانتفاع بها في الدولة.

- 3- الدخل الناتج عن عقد بقدر ما تم تنفيذه أو الاستفادة منه بشكل كلي أو جزئي في الدولة.
- 4- الدخل الناتج عن الأموال المنقولة أو غير المنقولة في الدولة.
- 5- الدخل الناتج عن التصرف في الأسهم أو رأس المال المملوك لشخص مقيم.
- 6- الدخل الناتج عن استخدام أو حق استخدام حقوق الملكية الفكرية أو المعنوية في الدولة، أو منح الإذن باستخدامها في الدولة.
- 7- الفائدة التي تستوفي أيًا من الشروط الآتية:
 - أن يكون القرض مضمون بأموال منقولة أو غير منقولة موجودة في الدولة.
 - أن يكون المُقرض شخص مقيم.
 - أن يكون المُقرض جهة حكومية.
- و على ذلك فتوافر أي حالة مما سبق يجعل الفائدة خاضعة للضريبة ، وكان أولى بالمشرع أن يجعلها حالات وليس شروط حتى لا يفهم منها أنه يتوجب توافرها كلها . مع ملاحظة أنه في دولة الإمارات لا تخضع الفوائد بشكل عام لضريبة الدخل⁵² .
- 8- أقساط التأمين أو إعادة التأمين، في أي من الحالات الآتية:
 - أن يكون الأصل المؤمن عليه موجوداً في الإمارات.
 - أن يكون المؤمن له شخصاً مقيماً.
 - أن يتم ممارسة النشاط المؤمن عليه في الإمارات.
- ولكن ماذا لو حقق الشخص المقيم في دولة الإمارات أو غير المقيم ولديه منشأة دائمة في دولة الإمارات دخلاً من مصدر أجنبي نتيجة أنشطة أو عمليات أو أصول في تلك الدولة الأخرى ، كيف سيعامل هذا الدخل ضريبياً ؟
- بداية نستعرض بعض الأمثلة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية والتي يمكن النظر فيها لأغراض قانون ضريبة الشركات وفق ما جاء في أدلة الهيئة الاتحادية للضرائب ، وهي كالتالي⁵³ :

 - أرباح الأسهم أو الحصص وتوزيعات الأرباح الأخرى المحققة من أشخاص غير مقيمين اعتباريين.
 - الدخل الناتج من التصرف في أسهم أو رأس مال أشخاص غير مقيمين اعتباريين.
 - دخل الفائدة الناتج من قرض أو وديعة خارج الدولة.
 - الدخل الناتج من بيع سلع أو تقديم خدمات خارج الدولة.
 - الدخل الناتج من الأموال المنقولة وغير المنقولة الموجودة خارج الدولة.

- حقوق امتياز) المعروفة أيضا بإتاوات(ناتجة من الانتفاع بملكية فكرية أو ممتلكات غير مادية خارج الدولة.
 - أرباح أو خسائر منشأة دائمة أجنبية عائدة لشخص مقيم.
- وتعتمد معاملة ضريبة الشركات في الدولة للدخل الناشئ من مصادر أجنبية على طبيعة الشخص الذي يتلقى هذا الدخل وعلى طبيعة الدخل ومدى توافر إعفاءات وتسهيلات .

(1)- في حال كان الشخص خاضعاً للضريبة في دولة الإمارات فقد يخضع الدخل الناشئ من مصادر أجنبية لضريبة الشركات على النحو الآتي:

- يخضع الشخص الاعتباري المقيم للضريبة على دخله العالمي ، حيث يخضع الخاضع للضريبة لضريبة الشركات عن دخله المحقق من داخل الدولة أو خارجها⁵⁴.
- يخضع الشخص الطبيعي المقيم للضريبة على أي دخل يحققه من الأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها في الدولة في حال جاوزت إجمالي العائدات المحققة من هذه الأعمال أو أنشطة الأعمال مبلغ (1000000) مليون درهم خلال سنة ميلادية⁵⁵ ، وأي دخل ينشأ من مصادر أجنبية ويرتبط بالأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي في الدولة يخضع لضريبة الشركات والأعمال في الإمارات.⁵⁶ وهنا كان لزاماً على المشرع إيضاح المعايير التي سيركن إليها لتحديد متى يرتبط الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بالأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي في الدولة وبالتالي يخضع للضريبة في دولة الإمارات.

- إذا كان للشخص غير المقيم منشأة دائمة في دولة الإمارات، فإنه يخضع عادةً للضريبة على الدخل الناشئ عن الأنشطة التي يمارسها في دولة الإمارات، ولذلك في حال تلقى الشخص غير المقيم دخلاً ناشئاً من مصادر أجنبية يعود إلى منشأته الدائمة في الدولة، يخضع هذا الدخل لضريبة الشركات.⁵⁷

(2)- لا بد من النظر فيما إذا كانت هناك أي إعفاءات متاحة فيما يتعلق بالدخل الناشئ من مصادر أجنبية، وذلك توجهاً لتجنب حدوث ازدواج ضريبي محتمل أو تقليل احتمال حدوثه فعلى سبيل المثال ماورد في قانون ضريبة الشركات من الإعفاءات الآتية :⁵⁸

- إعفاء المشاركة فيما يتعلق بأرباح الأسهم أو الحصص وتوزيعات الأرباح والمكاسب الرأسمالية المحققة من أشخاص غير مقيمين الذين هم أشخاص - اعتباريون.⁵⁹

- إعفاء المنشأة الدائمة الأجنبية ،حيث لا يتم الأخذ في الاعتبار الدخل والنفقات المرتبطة بعمليات محددة لأعمال أجنبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.⁶⁰

وفي حال عدم تطبيق أي استثناء أو إعفاء، فإن الدخل الناشئ من مصادر أجنبية سيخضع للضريبة في دولة الإمارات، ومع ذلك، إذا تم دفع الضريبة في دولة أخرى على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية، فقد يسفر عن ذلك رصيد ضريبة أجنبية قد يؤدي إلى خفض ضريبة الشركات المستحقة الدفع في الدولة⁶¹، حيث يمكن خصم الضريبة المتقطعة عند المنبع والأشكال الأخرى من الضرائب الأجنبية المفروضة على الدخل أو الأرباح من الوعاء الخاص بنظام ضريبة الشركات في دولة الإمارات، مع مراعاة الشروط التي تحددها أي اتفاقية أو معاهدة نافذة بين دولة الإمارات ودولة أو إقليم أجنبي آخر.

فكما نعلم تنص القوانين الضريبية في أغلب دول العالم على خصم مجموعة من التكاليف التي تكبدها المكلف للوصول لدخله، وهذه الأعباء المقبولة للخصم تختلف من دولة لأخرى.

المطلب الثالث

Third Requirement

وجود صلات للشخص غير المقيم في دولة الإمارات

A Connection to A Non-Resident Person in the UAE

سبق ونوهنا أن المشرع الإماراتي قد عد وجود أي شكل من أشكال الصلة للخاضع للضريبة مع الدولة سبباً لوجود المنشأة الدائمة وفق المادة (14 / 1 ج) وقد شرحناها سابقاً، وكذلك عدها سبباً لجعل المكلف خاضعاً للضريبة الإماراتية رغم أنه غير مقيم وفق المادة (3/12)، حيث يخضع الشخص لضريبة الشركات والأعمال رغم أنه غير مقيم عندما يكون له صلة في الدولة على النحو الذي يتم تحديده بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية⁶².

وقد تحدد ذلك بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (56) لعام 2023، الذي نص وفق المادة الثانية منه أنه يكون للشخص الاعتباري الغير المقيم صلة في الدولة إذا كان يحقق دخلاً من أي أموال غير منقولة في الدولة، وعرفت المادة الأولى من هذا القرار الأموال غير المنقولة بأنها:

- أ- أي قطعة أرض تنشأ عليها حقوق أو مصالح أو خدمات.
- ب- أي مبنى أو هيكل أو عمل هندسي ملتحق بالأرض بشكل دائم أو ملتحق بقاع البحر.
- ت- أي تجهيزات أو معدات تنشأ كجزء دائم من الأرض أو تلتحق بشكل دائم بالمبنى أو الهيكل أو العمل الهندسي أو تلتحق بقاع البحر.⁶³

ويشمل ذلك الدخل المحقق من الحق العيني في الأموال غير المنقولة في حال تم استغلالها مثل بيعها أو تأجيرها أو تصرف فيها أو حتى تأجيرها من الباطن أو حتى الاستخدام المباشر لها واستغلالها بأي شكل آخر⁶⁴.

وبمعنى آخر إن المشرع اعتمد في هذه الحالة على مبدأ الإقليمية في فرض الضريبة، حيث يُحدد نطاق الدخل الخاضع للضريبة بناءً على العلاقة بين النشاط الذي يولد هذا الدخل والدولة. فيقصد بالدخل الناتج عن نشاط اقتصادي داخل الدولة كالأرباح المتحققة من منشأة دائمة أو مشاريع تجارية داخل الإمارات، والدخل الناتج من أصول موجودة داخل الإمارات تتمثل بالعقارات، الآلات، أو معدات تُستخدم لتحقيق دخل داخل الدولة، أو الدخل الناتج من حقوق مستخدمة داخل الدولة مثل حقوق الملكية الفكرية، العلامات التجارية، أو التراخيص التي يتم استغلالها داخل الإمارات، وأخيراً الدخل من خدمات تقدم داخل الإمارات مثل الأنشطة المهنية التي تُنفذ داخل الدولة أو خدمات تُستفاد منها داخل أراضيها⁶⁵. وهدف المشرع في هذا الأمر إلى ضمان أن يتم فرض الضريبة فقط على الدخل الذي له ارتباط مباشر بالنشاط الاقتصادي داخل الإمارات ويستفيد من البنية التحتية فيها، بغض النظر عن مكان إقامة الشخص، وهذا يضمن العدالة في تطبيق النظام الضريبي.

وفي نهاية هذه الفقرة وجب التنويه أنه يمكن للشخص المقيم أن يختار عدم الأخذ في الاعتبار، الدخل والنفقات المرتبطة به لمنشأته الأجنبية الدائمة عند تحديد دخله الخاضع للضريبة. وفي هذه الحالة يجب عليه لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة أو ضريبة الشركات المستحقة الدفع عن الفترة الضريبية، عدم الأخذ في الاعتبار جميع ما يأتي⁶⁶:

أ. الخسائر في أي من منشأته الأجنبية الدائمة التي يتم حسابها كما لو كانت المنشآت الدائمة الأجنبية المعنية شخصاً مقيماً بموجب هذا القانون .

ب. الدخل والنفقات المرتبطة به في أي من منشأته الأجنبية الدائمة، التي يتم حسابها كما لو كانت المنشآت الدائمة الأجنبية المعنية شخصاً مقيماً بموجب هذا المرسوم بقانون.

ج. أي رصيد للضريبة الأجنبية التي دفعت بشأن تلك المنشأة .
مع العلم أنه لأغراض تحديد دخل المنشأة الدائمة والنفقات المرتبطة بها تتم معاملة الشخص المقيم وكل منشأة أجنبية دائمة مملوكة له كأشخاص منفصلين ومستقلين، وكل ما يخص نقل الأصول والالتزامات بين الشخص المقيم ومنشأته الأجنبية الدائمة يتم بالقيمة السوقية بتاريخ النقل لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للشخص المقيم .

إذن ووفقاً لقانون ضريبة الشركات، يعد الشخص الاعتباري غير مقيم إذا تم تأسيسه في بلد أجنبي وتمت إدارته والتحكم فيه بشكل فعال خارج دولة الإمارات.. كما أن الأشخاص الاعتباريون المقيمون سيخضعون لضريبة الشركات في دولة الإمارات على دخلهم من الدولة ومن خارجها، إلا أن بعض أنواع الدخول المحققة من فروعهم وشركاتهم التابعة الأجنبية التي تخضع للضريبة في دولة أخرى سيتم إعفاؤها عموماً من ضريبة الشركات في الدولة وفق ما نص عليه قانون ضريبة الشركات والأعمال⁶⁷، ويتعين الأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف عند تحديد المكان الذي تتم فيه إدارة الشركة والتحكم فيها بشكل فعال. وقد تكون إحدى المؤشرات على ذلك هو الموقع الذي يتم فيه اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تؤثر على الأعمال. وحذاً لو تم إيضاح المعايير التي يمكن الاستناد إليها لاعتبار مركز إدارة الشركة دولة الإمارات وفق اللوائح التنفيذية للقانون.

إذن سيتم تطبيق الضريبة على الكيانات الأجنبية التي تزاوّل أعمالها في دولة الإمارات من خلال منشأة دائمة أو التي تعتبر مقيمة في الدولة لأغراض ضريبة الشركات في الدولة. علماً بأن مجرد تحقيق دخل ناشئ في الدولة لا يحثم على الكيان الأجنبي سداد ضريبة الشركات في الدولة، ولا يستوجب منه التسجيل أو تقديم إقرار ضريبي لأغراض ضريبة الشركات في الدولة.

وفي الختام لا بد من الإشارة إلى التجارة الإلكترونية التي نشطت في الآونة الأخيرة ، ومدى توافر صفة المنشأة الدائمة على الخادم وبالتالي خضوعها للضريبة في دولة الإمارات ، ففعلياً مفهوم المنشأة الدائمة تتطلب وجوداً مادياً في الدولة التي تفرض ضرائبها ، حيث نصت اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على مصطلح المنشأة الدائمة يعني مكاناً ثابتاً للأعمال التجارية.... الخ ، ولكن حالياً تغير الوضع ، ففي ظل التجارة الإلكترونية لم يعد من متطلبات العمل مقر مادي ، والأمر أصبح مرهوناً بخادم الكمبيوتر الذي يتم من خلاله تنفيذ أنشطة هذه التجارة ، وهذا ما جعل هناك توجه لتعديل نص المادة الخامسة من اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الأنف الذكر⁶⁸، وطبعاً القوانين المحلية للدول .

وأخيراً لا بد من الإشارة إلى ما نصت عليه المادة (6) من قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 بشأن تحديد الموطن الضريبي في دولة الإمارات على مايلي :

" 1. إذا حددت أي اتفاقية دولية شروطاً معينة لتحديد الموطن الضريبي، يجب تطبيق أحكام تلك الاتفاقية الدولية بشأن تحديد الموطن الضريبي لأغراض تلك الاتفاقية الدولية.

2. يصدر الوزير قراراً يُحدد فيه شكل وطريقة إصدار الشهادات لتحديد الموطن الضريبي لأغراض الاتفاقية الدولية.⁶⁹

واستناداً لذلك في حال وجد في تلك الاتفاقيات نصاً يختلف عن القوانين المحلية في إطار تحديد الموطن الضريبي ، فالإتفاقية الضريبية هي التي تطبق ولا يمكن لأي طرف التمسك بما جاء في القانون الداخلي الإماراتي ، وذلك ليس استناداً للمادة السابقة فحسب، وإنما أيضاً استناداً على ما استقر عليه العرف الدولي و القضاء الدولي ، حيث قررت محكمة العدل الدولية بالاجماع في رأيها الاستشاري عام 1988 على أن القانون الدولي يسمو على القانون المحلي التي تضع الاتفاقيات الدولية في مرتبة أعلى من مرتبة القوانين المحلية⁶⁹.

وقد دخلت دولة الإمارات في العديد من الإتفاقيات الضريبية⁷⁰ التي عرفت بموجب المادة الأولى من قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 بشأن تحديد الموطن الضريبي بأنها " أي اتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف أو أية اتفاقية أخرى تكون الدولة طرفاً فيها، التي تم تصديقها من قبل الأطراف " .

كما عرفت اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بأنها⁷¹ : " اتفاقية دولية موقعة بين دولتين أو أكثر لأغراض تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بشأن الدخل ورأس المال " .

إنّ تهدف دولة الإمارات من عقد الشراكات والاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي لتعزيز الأهداف التنموية وتنويع مصادر الدخل القومي لدولة الإمارات، وتجنب الازدواج الضريبي وكذلك تجنب التهرب من سداد الضرائب، ومواجهة تحديات تدفقات التجارة والاستثمار عبر الحدود، وتحقيق رؤية مجلس التعاون الخليجي في أن التنمية العالمية لا يمكن أن تتم إلا باتخاذ خطوات وإجراءات تعزز علاقات التعاون والاعتماد المتبادل بينها وبين الدول الأخرى .

الخاتمة

Conclusion

في ختام بحثنا نقول ، لقد حدد المشرع الإماراتي الموطن الضريبي للشخص الخاضع للضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أم شخصاً اعتبارياً ، وسواء أكان مقيماً أم غير مقيم ، وذلك من خلال قانون الإجراءات الضريبية ولائحته التنفيذية ، وقرار مجلس الوزراء رقم (85) لعام 2022 ، كذلك وفق قانون الضريبة على الشركات والأعمال ، والأدلة الاسترشادية الصادرة عن الهيئة الاتحادية للضرائب بشأن تطبيق هذه الضريبة ، وتوصلنا من خلال هذه الدراسة لمجموعة من النتائج والتوصيات وفق الآتي :

أولاً: النتائج Results :

1. ميز المشرع الإماراتي بين المكلف المقيم وغير المقيم في تحديد الموطن الضريبي ، فالمقيم يخضع للضريبة الإماراتية ، أما غير المقيم فلا يخضع لها إلا في حالات نص عليها القانون ، منها وجود منشأة دائمة ، أن تكون دولة الإمارات مصدر الدخل، أو يكون ذو صلة بدولة الإمارات .
2. اعتبر المشرع الإماراتي أن الشخص الطبيعي يعد مقيماً ضريبياً في الدولة في حال استيفاء أحد الشروط التي تتعلق بمدة إقامته بدولة الإمارات ، أو أن يكون مكان إقامته المعتاد أو الأساسي ومركز مصالحه المالية والشخصية في الإمارات.
3. المشرع قد أخذ بالنسبة لتحديد الموطن الضريبي للشخص الطبيعي بالمعيار الاجتماعي الذي يقوم على فكرة الإقامة ، وميز بين من يتواجد لمدة (183) يوماً متصلة أو غير متصلة خلال فترة (12) الاثنى عشر شهراً المتتالية ذات الصلة، وهو بذلك واكب تشريعات دول كثيرة، وبين من يقضي (90) يوم متصلة أم غير متصلة خلال فترة (12) الاثنى عشر شهراً المتتالية ذات الصلة ، حيث لم يشترط أي شروط في الحالة الأولى ، بينما اشترط في الحالة الثانية أن يكون الشخص حاملاً لجنسية دولة الإمارات أو حاصلاً على تصريح إقامة ساري المفعول في دولة الإمارات، أو حاملاً لجنسية أي من الدول الأعضاء في مجلس التعاون لدول الخليج العربي، ولديه إقامة دائمة في دولة الإمارات ، أو يمارس أعمال أو وظيفة في دولة الإمارات .
4. يعد معيار مكان الإقامة الدائمة في دولة الإمارات أحد معايير اعتبار الشخص مقيماً في دولة الإمارات ، ولكن المشرع الإماراتي لم يضع ضوابط واضحة لهذا المعيار ، والمشرع استخدم مصطلحين لنفس الفكرة ، فمرة استخدم مصطلح الإقامة المعتاد ، ومرة مسمى الإقامة الدائمة .

5. تخضع الشركات التي تم تأسيسها في دولة الإمارات بموجب قوانين دولة الإمارات لضريبة الشركات كأشخاص مقيمين، وكذلك عندما يكون مركز إدارتها دولة الإمارات .
6. نص المشرع الإماراتي أن أي دخل ينشأ من مصادر أجنبية ويرتبط بالأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي في الدولة يخضع لضريبة الشركات والأعمال في الإمارات ، ولكنه لم يحدد معايير لتحديد ضوابط الارتباط هذا .
7. يعتبر أي كيان تم تأسيسه في الدولة على أنه شخص "مقيم" لأغراض ضريبة الشركات في الدولة تلقائياً. وعلى نحو مماثل، سيتم اعتبار أي فرد يشارك في أعمال أو نشاط أعمال في الدولة على أنه شخص مقيم لأغراض ضريبة الشركات في الدولة.
8. نص المشرع الإماراتي في المادة (8/33) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال على أن الضريبة على الدخل التي يتم فرضها على الخاضع للضريبة خارج الدولة لا تعد من النفقات القابلة للخصم من وعاء الضريبة ، بينما نص في المادة (47) منه على أنه يجوز تخفيض ضريبة الشركات المستحقة بموجب المادة (3) من هذا المرسوم بقانون، بما يعادل مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية للفترة الضريبية المعنية .
9. دخلت دولة الإمارات في الكثير من الاتفاقيات الضريبية الثنائية و قد ساهمت بنصوصها في القضاء شبه التام على إشكالية الازدواج الضريبي بين دولة الإمارات والدول التي عقدت معها تلك الاتفاقيات.

ثانياً: التوصيات Recommendations :

1. ضرورة توحيد المصطلحات المستخدمة في القوانين واللوائح التنفيذية .
2. نوصي المشرع الإماراتي بضبط معيار الإقامة المعتادة (والتي أسماها دائماً وفق القرار الوزاري رقم 27 لعام 2023) ، بحيث يحافظ المشرع على مصطلح الإقامة المعتادة لأنها أدق ، وأن يضبط هذه الحالة أكثر كما فعل نظيره السعودي، بأن يربطها بوجود مسكن دائم للشخص ، وتواجهه مدة محددة وفق نص القانون.
3. ضرورة تنسيق ومراجعة التشريعات المحلية الضريبية بما يتوافق مع نصوص الاتفاقيات الضريبية الدولية بهدف تجنب الازدواج الضريبي.
4. إخضاع الاتفاقيات الضريبية المبرمة بين دولة الإمارات ودول أخرى للدراسة التقييمية بهدف الخروج بتوصيات عملية تؤخذ بعين الاعتبار عند إبرام اتفاقيات جديدة أو تعديل اتفاقيات سابقة.

5. نوصي بإعادة النظر في تعريف المقيم وغير المقيم من حيث تطوير معايير أكثر وضوحاً لتعريف "المقيم الضريبي" و"غير المقيم"، مع مراعاة الحالات الخاصة مثل الكيانات التي تدير عملياتها عن بعد أو تستخدم تقنيات حديثة.
6. نوصي المشرع الإماراتي منعاً للتكرار بإيراد موضوع النشاطات ذات الصلة التي يقوم بها الشخص وتجعله خاضع للضريبة رغم أنه غير مقيم مرة واحدة ، لأننا لم نجد أي مبرر لذلك فعلياً ، حيث لاحظنا أن المشرع الإماراتي عد وجود أي شكل من أشكال الصلة للخاضع للضريبة مع الدولة سبباً لوجود المنشأة الدائمة وفق المادة (14 / 1 ج) ، وكذلك عدها سبباً لجعل المكلف خاضعاً للضريبة الإماراتية رغم أنه غير مقيم وفق المادة (3/12) .
7. نوصي المشرع بوضع معايير يتم من خلالها تحديد متى يرتبط الدخل الناشئ من مصادر أجنبية بالأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي في الدولة حتى يخضع للضريبة الإماراتية .
8. نوصي المشرع في ظل التجارة الالكترونية ورواجها تحديد المنشأة الدائمة الخاص بنشاطاتها ، فهي لا تتطلب مقراً مادياً ، والأمر أصبح مرهوناً بخادم الكمبيوتر الذي يتم من خلاله تنفيذ أنشطة هذه التجارة ، والتوجه العالمي حالياً يتجه نحو تعديل نص المادة الخامسة من اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، وطبعاً كافة التشريعات الوطنية للدول .
9. يحبذ جمع كافة التعليمات التنفيذية الخاصة بضريبة الشركات والأعمال في لائحة واحدة بعيداً عن الشرذمة الموجودة حالياً .
10. حبذا تعديل المادة (33) من قانون ضريبة الشركات والأعمال وجعل (الضريبة الأجنبية على الدخل) من النفقات القابلة للتزويل ، وإلغاء المادة (47) التي نصت على أنه يجوز تخفيض ضريبة الشركات المستحقة بما يعادل مبلغ رصيد الضريبة الأجنبية للفترة الضريبية المعنية .
11. في حال أصر المشرع على إبقاء خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الإماراتية ، نوصي بجعل هذا الخصم وجوبياً وليس جوازياً وفق ما نص عليه المشرع في المادة (47) من قانون ضريبة الشركات والأعمال ، فهي من الأعباء القابلة للتزويل منعاً للإزدواج الضريبي وخاصة بالنسبة للدول التي لم تدخل باتفاقيات ضريبية مع دولة الإمارات بعد .
12. نوصي بوضع معايير واضحة لكثير من المفاهيم التي وردت في القوانين الضريبية في إطار تحديد الموطن الضريبي للأفراد والأشخاص الاعتبارية ، كمفهوم الشخص ذو الصلة بالدولة ، ومفهوم الإقامة الدائمة أو المعتادة، ومركز

الإدارة الفعلية للشركات لأنها مفاهيم عريضة ويمكن أن تنتسب بالكثير من حالات التهرب الضريبي .

13. وأخيراً نوصي أن يعمل مجلس الوزراء على اعتماد الأدلة الاسترشادية الصادرة عن الهيئة الاتحادية للضرائب كلائحة تنفيذية لقانون ضريبة الشركات والأعمال وخاصة فيما يتعلق بالنصوص المفسرة لما جاء في القانون ، لأنها ضرورية ولازمة لتطبيق القانون ، ولا يجوز أن تبقى مجرد أدلة استرشادية غير ملزمة.

الهوامش

Footnotes

- ¹ <https://www.hsbc.ae/content/dam/hsbc/ae/docs/ar/legal/uae-crs-faqs-tax-residency.pdf>, 26/5/2024, 13.14 PM
- ² د. مصطفى محمود عبد القادر، تحديد الربح الضريبي للبنوك، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2004، ص40.
- ³ Tax information and responsibilities for new immigrants to the United States, An official website of the United States Government, Residency under U.S. tax law, internal Revenue service .
<https://www.irs.gov/7/2/2025:4:25AM>.
- ⁴ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) – IRS.
<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>
- ⁵ ولكن وباعتبار ارتيريا ليست بنفس القوة الاقتصادية والسياسية لأمريكا فهي لا تستطيع تعقب مواطنيها في الخارج لملاحقتهم لدفع الضريبة كما يفعل الأمريكيون ، وتكتفي بعدم تجديد جوازات سفرهم . راجع :
- ⁶ The 4 Income Tax Systems Around the World, finance, 6 december, 2023-
<https://nomadcapitalist.com/finance/4-tax-systems/7/2/2025>
- ⁶ سالم الشوابكة: الأزواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005م، ص 62
- ⁷ د. مقدم عبيرات، أمانة التونسي، سارة عبد العالي ، النظام الضريبي الأمريكي والسويسري والجزائري ، دراسة مقارنة ، مجلة دراسات جبائية ، الجزائر، العدد 2 جوان ، 2013 ، ص79-111.
- ⁸ Canda- Individual - Tax administration, 10 December 2024.
<https://taxsummaries.pwc.com/canada/individual/tax-administration>
- ⁹ راجع المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) و تاريخ 1425 /1/15 هـ وتعديلاته .
- ¹⁰ راجع المادة الأولى والثالثة من نظام ضريبة الدخل السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) و تاريخ 1425 /1/15 هـ وتعديلاته .
- ¹¹ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي منظمة حكومية دولية تضم 38 دولة عضو وتأسست عام 1961 بهدف تشجيع التقدم الاقتصادي والتجارة العالمية ، وقد قامت بجهود جبارة للقضاء على الأزواج الضريبي ، حيث تم إنشاء اللجنة الضريبية لهذه المنظمة عام 1956، وقامت هذه اللجنة بإعداد مشروع لتجنب الأزواج الضريبي ونشرت تقرير حول القضاء على الأزواج الضريبي ،

ونشرت المنظمة الاتفاقية المتعلقة بالازدواج الضريبي عام 1966، وتعد مرجعاً هاماً عند عقد أي اتفاقية بين الدول حول الازدواج الضريبي .

راجع : د. نور حمزة حسين ، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه ، مجلة العلوم القانونية ، كلية القانون، جامعة بغداد ، العدد الأول ، 2020، ص 266- 287.

12- OECD, Model Agreement on Exchange of information on Tax matters
of 2002

(with detailed commentary), 2002, www.OECD.

13- يتفق الازدواج الدولي مع الازدواج الداخلي في العناصر والمفهوم، ففي كليهما يتم فرض ضريبتين من نوع واحد على المطرح نفسه، في مدة زمنية واحدة، على مكلف واحد. إلا أنهما يختلفان في الأسباب، فأسباب الازدواج الضريبي الداخلي هي عدم توزيع صلاحيات فرض الضريبة بدقة بين مختلف السلطات، أما أسباب الازدواج الضريبي الدولي فتتعلق بسلطة كل دولة وسيادتها على إقليمها مما يجعلها صاحبة صلاحية مطلقة في فرض الضرائب. راجع د. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منها، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، العدد السابع والثلاثون، لسنة 2022، الجزء الثاني 2/2، ص 933.

- عبد الرسول عبد الرضا، سعد خضير عباس ، مبدأ الإقليمية وتنازع القوانين، دار السنهوري، بيروت، لبنان، 2020، ص 5 وما بعدها.

14 - المادة (7) من قانون الإجراءات الضريبية وقرار مجلس الوزراء رقم (74) لسنة 2023 .

15- دولة الإمارات، القرار الوزاري رقم (27) لسنة 2023

16- المادة 3 من القرار الوزاري رقم 27 لسنة 2023.

17- الإمارات العربية المتحدة، قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 في شأن تحديد الموطن الضريبي، المادة (1) .

18- راجع دليل ضريبة الشركات ، الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية دليل ضريبة الشركات ، الصادر عن الهيئة الاتحادية للضرائب ، نوفمبر 2023.

19- الظرف الاستثنائي وفق ماعرفه القرار الوزاري رقم 27 لعام 2023 في المادة (4) هو حالة أو حدث خارج عن إرادة الشخص الطبيعي ، وقع أثناء تواجده بالفعل في الدولة ولم يكن بإمكانه توقعه أو منعه بشكل معقول ، وقد منعه من مغادرة الدولة كما كان مخططاً له في الأصل .

20- مدة التواجد وفق التشريع المصري مدة تزيد عن 183 يوماً خلال 12 شهراً سواء بشكل مستمر أو متقطع تثبت الإقامة الضريبية .

See: Tax Residency in Egypt: Clarifying Residency Rules for Taxation,
eg.andersen.com

21- Joseph Lipari, new York s changes to tax policy have Downsides for
Nonresidents, new York Law Journal, April28, 2009.

22- فالاتفاقيات الدولية تتمتع بالقوة الملزمة ولها الأولوية بالتطبيق عند تعارضها مع القانون الداخلي ، راجع د. وائل علام ، وضع المعاهدة الدولية في دستور دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد 28، العدد 59، 2014، الصفحات 131-190.

- ²³- راجع خصائص الضريبة على الرواتب والأجور د. محمد الحسين الصطوف، محمد الخلف، يحيى محمد ركاج، دراسة تحليلية لضريبة الرواتب والأجور في سوريا، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سورية، المجلد 25، عدد 2 (2003)، ص 65-80.
- ²⁴- الدليل الايضاحي في شأن المرسوم بقانون اتحادي رقم 47 لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال، المادة الأولى.
- ²⁵- تختلف الشركة التجارية عن الشركة المدنية من حيث أن الشركة المدنية
- ²⁶- الدليل الايضاحي في شأن الضريبة على الشركات والأعمال الصادر عن الهيئة الاتحادية للضرائب.
- ²⁷- www.Tax.gov.ae - الهيئة الاتحادية للضرائب، الأسئلة الشائعة حول الضريبة على الشركات والأعمال في دولة الإمارات.
- ²⁸- دليل ضريبة الشركات (الأشخاص غير المقيمين) الصادر عن الهيئة الاتحادية للضرائب في أكتوبر لعام 2023.
- ²⁹- <https://tax.gov.ae/ar/taxes/corporate.tax/faqs.aspx>
- ³⁰- <https://tax.gov.ae/ar/taxes/corporate.tax/faqs.aspx>
- ³¹- المادة (3) من قرار مجلس الوزراء رقم (991) لسنة 2005 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على دخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 295 (تابع)، 27 ديسمبر 2005.
- ³²- <https://tax.gov.ae/ar/taxes/corporate.tax/faqs.aspx>
- ³³- د. الوليد بن طلحة، العدالة الضريبية، موجز سياسات، صندوق النقد العربي، العدد (3) مايو، 2019
- ³⁴- راجع : رملة حسين جعفر: الازدواج الضريبي (دراسة تطبيقية على دولة الإمارات العربية المتحدة)، دراسة ماجستير في القانون العام، جامعة الشارقة، 2014، ص 24.
- د. سالم الشوابكة: الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005م، ص 59
- ³⁵- المادة 11/4 من قانون الضريبة على الشركات والأعمال في دولة الإمارات الصادر بمرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022.
- ³⁶- وقد عرفت المادتين (1141) و (1142) من قانون ضريبة الشركات في التشريع الانكليزي لعام 2010 المنشأة الدائمة بذات التعريف الوارد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي.
- ³⁷- د. محمد رمضان صديق، المكاسب التي تحققها مصر من إبرام اتفاقيات الإزدواج الضريبي، جمعية الضرائب المصرية، المجلد 7، العدد 27، عام 1997، ص 113-148.
- ³⁸- المادة (14) من مرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال.
- ³⁹- المادة (1/14) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال الصادر بمرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022.

- 40- (المادة 3/14 من قانون الضريبة على الشركات والأعمال الإماراتي الصادر بمرسوم بقانون رقم (47) لسنة 2022.
- 41-<https://tax.gov.ae/ar/taxes/corporate.Tax/faqs.aspx>
- 42- المادة (7 / 14) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال الإماراتي لعام 2022.
- 43- المادة (3) من من قرار وزاري رقم (83) لسنة 2023 بشأن تحديد شروط عدم اعتبار شخص طبيعى في الدولة سبباً بأن تصبح للشخص غير المقيم منشأة دائمة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم 47 لعام 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال .
- 44 - المادة (2) من قرار وزاري رقم (83) لسنة 2023 بشأن تحديد شروط عدم اعتبار شخص طبيعى في الدولة سبباً بأن تصبح للشخص غير المقيم منشأة دائمة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم 47 لعام 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال .
- 45 - المادة 5 / 14 من قانون الضريبة على الشركات والأعمال في دولة الإمارات لعام 2022.
- 46- المادة (6/14) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال في دولة الإمارات لعام 2022.
- 47- المادة (1 / 15) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال في دولة الإمارات لعام 2022.
- 48- المادة (2 / 15) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال لعام 2022.
- 49 - المادة (4/14) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال الإماراتي لعام 2022.
- 50- الأنشطة التحضيرية أو المساندة هي تلك التي يتم تنفيذها لتحضير أو لدعم أنشطة الأعمال الأكثر جوهرية للكيان الأجنبي. على سبيل المثال: أنشطة تخزين أو عرض أو تسليم البضائع أو السلع العائدة للكيان الأجنبي أو الأنشطة التسويقية والترويجية المحدودة أو أنشطة إجراء أبحاث السوق أو حضور الندوات أو المؤتمرات.
- 51- المادة (13) م قانون الضريبة على الشركات والأعمال لعام 2022 في دولة الامارات .
- 52- راجع الإعفاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الشركات والأعمال الإماراتي لعام 2022.
- 53 دليل ضريبة الشركات ، (الضريبة على الدخل الناشئ من مصادر أجنبية) ، الصادر عن الهيئة الاتحادية للضرائب ، نوفمبر، 2023.
- 54 - المادة (1 / 12) قانون ضريبة الشركات.
- 55- المادة (1/2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.
- 56- البند (2) من المادة (12) والبند (6) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.
- 57 - الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.
- 58- الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.
- 59- المادة (23) من قانون ضريبة الشركات.
- 60- المادة (24) من قانون ضريبة الشركات.
- 61- البند (2) من المادة (44) والمادة (47) من قانون ضريبة الشركات.
- مع ملاحظة أن لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة وأغراض ضريبة الشركات، يجب تحويل المبالغ المقدرة بعملة أجنبية إلى الدرهم وذلك على أساس سعر الصرف الساري المعلن المنشور من قبل مصرف الإمارات العربية المتحدة المركزي على النحو الآتي :
- أسعار الصرف الفورية، على أساس أسواق صرف العملات، إذا كان من المعقول القيام بذلك.

- أو متوسط سعر الصرف الشهري، إذا تعذر استخدام أسعار الصرف الفورية وكان استخدام متوسط سعر الصرف الشهري مقبولا لضريبة الشركات المستحقة الدفع.
- أو متوسط سعر الصرف السنوي، إذا تعذر استخدام أسعار الصرف الفورية أو متوسط سعر الصرف الشهري
- ⁶² - المادة (11 / 4) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال الإماراتي لعام 2022.
- ⁶³ - المادة (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023 في شأن تحديد صلة الشخص غير المقيم في الدولة.
- ⁶⁴ - راجع المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023 في شأن تحديد صلة الشخص غير المقيم في الدولة.
- ⁶⁵ - الهيئة الاتحادية للضرائب (FTA) ، الأسئلة الشائعة ضرائب الشركات. على شبكة الإنترنت بتاريخ 2024/09/08 ، الساعة 3:00 م ،
<https://tax.gov.ae/ar/taxes/corporate.tax/faqs.aspx>
- ⁶⁶ - راجع المادة (24) من قانون ضريبة الشركات والأعمال الإماراتي رقم (47) لعام 2022.
- ⁶⁷ - راجع المادة (24) من قانون الضريبة على الشركات والأعمال الصادر بمرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لعام 2022.
- ⁶⁸ - د. وفاء يعقوب جناحي، المركز القانوني للروبوتات الذكية ومسؤولية مشغلها، دراسة تحليلية في القانون البحريني والمقارن، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 3، السنة 48، سبتمبر 2024، 413-457.
- ⁶⁹ - حسينة شرون، موقف القضاء الدولي من التعارض بين الاتفاقيات والقانون الداخلي، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثالث، 2008، ص 77- 202.
- وراجع : طارق جمعة سعيد ، لآليات توطين المعاهدات الدولية في القانون الوطني " دراسة مقارنة بين التشريع الأردني والتشريع العراقي " ، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان ، الأردن، 2020، ص76.
- 70- اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على الدخل بين دولة الإمارات ودول العالم، ملف صادر عن إدارة العلاقات والمنظمات المالية الدولية بوزارة المالية بدولة الإمارات العربية المتحدة، 2021، الاطلاع في 2022/09/13، متوفر على: [اتفاقيات-تجنب-الازدواج-الضريبي-على-الدخل4.pdf](https://mof.gov.ae) (mof.gov.ae)
- 71- دليل ضريبة الشركات الصادر عن الهيئة الاتحادية للضرائب في أكتوبر عام 2023.

المصادر

References

First: Books and periodicals:

- I. Shawabkeh, Salem. Double taxation in taxes on income and methods of avoiding it with a comparative applied study. Damascus University Journal for Economic and Legal Sciences, Vol. 21, No. II, 2005, p. 62.
- II. Al-Sattouf, Muhammad Al-Hussein, Rakaj, Muhammad Al-Khalaf Yahya. An analytical study of the payroll and wages tax in Syria, Journal of Economic and Legal Sciences. Tishreen University. Syria,. Vol. 25, No. 2 (2003), pp. 65-80.
- III. Bin Talha, Al-Walid. Tax justice. Policy brief. Arab Monetary Fund. Issue (3) May, 2019.
- IV. My wing, Wafa Yaqoub. The legal status of intelligent robots and the responsibility of their operator. An analytical study in Bahraini and comparative law. Journal of Law, Kuwait University. Number 3, Year 48, September 2024, 413- 457.
- V. Hasina Sharon, The Position of the International Judiciary on the Conflict between Conventions and Internal Law, Al-Muthinker Magazine, Faculty of Law and Political Science, Mohamed Khider Biskra University, Third Issue, 2008, pp. 77-202.
- VI. Hussein, Noor Hamza. International double taxation and ways to remedy it. Journal of Legal Sciences. College of Law. University of Baghdad. First issue, 2020, pp. 266-287.
- VII. Abdel Redha, Abdel Rasoul and Abbas, Saad Khudair, The Principle of Territoriality and Conflict of Laws, Dar Al-Sanhouri, Beirut, Lebanon, 2020.
- VIII. Allam, Wael. The Status of the International Treaty in the Constitution of the United Arab Emirates, Journal of Sharia and Law, United Arab Emirates University, Vol. 28, No. 59, 2014, pp. 131-190.
- IX. Friend, Ramadan. Egypt's gains from the conclusion of double taxation agreements. Egyptian Tax Association. Vol. 7, No. 27, 1997, pp. 148-113.
- X. Mabrouk, Nazih Abdel Maksoud. The phenomenon of double taxation and the position of Islamic law on it, Journal of the Faculty

of Sharia and Law in Tanta, Issue Thirty-seven, 2022, Part 2/2, p. 933.

- XI. Dr. Moghaddam Aberat, Amna Al-Tunisi, Sarah Abdelali, The American, Swiss and Algerian Tax System, A Comparative Study, Journal of Tax Studies, Algeria, No. 2 June, 2013, pp. 79-111.

Second: Scientific Theses:

- I. Jaafar, Ramlet Hussein. Double taxation (an applied study on the United Arab Emirates). Master's Degree in Public Law, University of Sharjah, 2014, p. 24.
- II. Abdel Qader, Mustafa Mahmoud. Determine the tax profit of banks. PhD Thesis, Cairo University, 2004, p. 40.
- III. Tariq Juma Saeed, Mechanisms of Localization of International Treaties in National Law, "A Comparative Study between Jordanian and Iraqi Legislation", Master's Thesis, Middle East University, Amman, Jordan, 2020.

Third: Laws and Regulations:

- I. The Saudi Income Tax Law issued by Royal Decree No. (M/1) dated 15/1/1425 AH and its amendments.
- II. Tax Procedures Law No. (28) of 2022.
- III. The UAE Corporate and Business Tax Law promulgated by Federal Decree-Law No. (47) of 2022.
- IV. Cabinet Resolution No. (74) of 2023 regarding the executive regulations of Federal Decree-Law No. (28) of 2022 on tax procedures.
- V. Ministerial Resolution No. 27 of 2023 regarding the implementation of the provisions of Cabinet Resolution No. (85) of 2022.
- VI. Cabinet Resolution No. (49) of 2023 regarding determining the categories of businesses or business activities practiced by a resident or non-resident natural person that are subject to corporate tax.
- VII. Ministerial Resolution No. (247) of 2023 regarding the issuance of a tax residency certificate for the purposes of international agreements.
- VIII. Cabinet Resolution No. (56) of 2023 regarding determining the relationship of a non-resident person in the State for the purposes of Federal Decree-Law No. (47) of 2022 regarding corporate and business tax.

- IX. Ministerial Resolution No. (83) of 2023 regarding determining the conditions for not considering the presence of a natural person in the State as a reason for creating a permanent establishment for a non-resident.
- X. Ministerial Resolution No. (43) of 2023 regarding the exception from registration for the purposes of Federal Decree-Law No. (47) of 2022 regarding corporate and business tax.
- XI. Cabinet Resolution No. (85) of 2022 regarding determining the tax domicile.
- XII. Arab Republic of Egypt. Decision of the Council of Ministers No. 991 of 2005 promulgating the Executive Regulations of the Income Tax Law promulgated by Law No. 91 of 2005, Official Gazette, No. 295 (continued), 27 December 2005.
- XIII. Corporate Tax Guide, Tax on Income Arising from Foreign Sources Corporate Tax Guide, issued by the Federal Tax Authority, November 2023.
- XIV. Explanatory guide regarding Federal Decree-Law No. 47 of 2022 regarding corporate and business tax.
- XV. Corporate Tax Guide (Non-Resident Persons) issued by the Federal Tax Authority in October 2023.

Fourth: Foreign References:

- I. OECD, Model Agreement on Exchange of information on Tax matters of 2002 (with detailed commentary), 2002, www.OECD.
- II. Tax Residency in Egypt: Clarifying Residency Rules for Taxation, eg.andersen.com
- III. Joseph Lipari, New York s changes to tax policy have Downsides for Nonresidents, new York Law Journal, April28, 2009.
- IV. Tax information and responsibilities for new immigrants to the United States, An official website of the United States Government, Residency under U.S. tax law, internal Revenue service. <https://www.irs.gov/7/2/2025:4:25AM>.
- V. The 4 Income Tax Systems Around the World, finance,6 December, 2023 . <https://nomadcapitalist.com/finance/4-tax-systems/7/2/2025>.
- VI. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) – IRS. <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>

Fifth: Websites:

- I. <https://www.hsbc.ae/content/dam/hsbc/ae/docs/ar/legal/uae-crs-faqs-tax-residency.pdf>, 26/5/2024,13.14 PM.
- II. www.Tax.gov.ae .
<https://tax.gov.ae/ar/taxes/corporate.tax/faqs.aspx>.
<https://taxsummaries.pwc.com/canada/individual/tax-administration> .
- III. Tax Residency in Egypt: Clarifying Residency Rules for Taxation, eg.andersen.com .
- IV. Canda- Individual - Tax administration, 10 December 2024 .
- V. Tax information and responsibilities for new immigrants to the United States, An official website of the United States Government, Residency under U.S. tax law, internal Revenue service. <https://www.irs.gov/7/2/2025:4:25AM>.
- VI. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) – IRS. <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>.