



الركيزة الثانية في الكويت

اللائحة التنفيذية والتطبيقات العملية

محفوظ
جميع الحقوق

اسم الكتاب:

الركيزة الثانية في الكويت
اللائحة التنفيذية والتطبيقات العملية

إعداد:

عبدالله محمد العجمي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

08	مقدمة الكتاب
15	المحور الأول:
16	الإطار التشريعي والتنظيمي للقانون مع التركيز على الجوانب العملية.....
16	1.1 الخلفية الدولية والمحلية:.....
18	1.2 الأحكام الجوهرية في القانون الكويتي من منظور تطبيقي.....
20	1.3 المفاهيم والمصطلحات الأساسية مع أمثلة مبسطة (Pillar Two Glossary):.....
35	المحور الثاني:
36	آلية عمل الضريبة: الحساب والتطبيق العملي (مع أمثلة رقمية مفصلة)
	2.1. خطوات حساب الدخل أو الخسارة الخاضعة للضريبة بموجب القواعد العالية لمكافحة
	تآكل الوعاء الضريبي (GloBE Income or Loss) وفقاً للائحة التنفيذية الكويتية بموجب
36	القرار الوزاري رقم 55 لسنة 2025.....
40	الفصل الثالث:
41	دخل أو خسارة الركيزة الثانية.....
41	1. صافي مصروفات الضرائب (المادة 11):.....
45	2. توزيعات أرباح الأسهم المستبعدة (المادة 12):.....
48	3. المكاسب أو الخسائر المستبعدة من حقوق الملكية (المادة 13):.....
52	4. مكاسب أو خسائر أسعار صرف العملات الأجنبية -أدوات التحوط (المادة 14):.....
55	5. المكاسب أو الخسائر من طريقة إعادة التقييم المشمولة (المادة 15):.....
57	6. المصروفات غير القانونية والغرامات والعقوبات (المادة 17):.....
58	7. أخطاء الفترة السابقة والتغيرات في المبادئ المحاسبية (المادة 18):.....
59	8. مصروفات التقاعد المستحقة (المادة 19):.....
59	9. التنازل عن الديون (المادة 20):.....
60	10. التعويض القائم على الأسهم (المادة 21):.....
63	11. السعر المحايد (المادة 22):.....
	12. التخفيضات الضريبية القابلة للاسترداد المؤهلة والتخفيضات القابلة للتحويل
64	والتسويق (المادة 23):.....
67	13. توزيع المكاسب الرأسمالية على خمس فترات ضريبية (المادة 25):.....
70	14. ترتيبات التمويل داخل المجموعة (المادة 26):.....
71	15. اختيار دمج معاملات كيانات مشاركة تقع في الدولة (المادة 27):.....
72	16. استبعاد بعض بنود دخل شركات التأمين (المادة 28):.....
73	17. رأس المال الإضافي والمقيد من الفئة الأولى (المادة 29):.....
74	18. استبعاد الدخل الناتج عن نشاط الشحن والنقل البحري الدولي (المادة 30):.....
77	19. تخصيص الدخل أو الخسارة بين الكيان الرئيسي والمنشأة الدائمة (المادة 31):.....
79	الفصل الرابع:
80	حساب الضرائب المشمولة المعدلة.....
80	1. الضرائب المشمولة (المادة 33):.....
85	2. الضرائب المشمولة المعدلة (المادة 34):.....
88	3. الإضافات إلى الضرائب المشمولة (المادة 35):.....
90	4. التخفيضات من الضرائب المشمولة (المادة 36):.....

- 93 5. تخصيص الضرائب المشمولة من كيان مشارك الى آخر (المادة 37):
- 98 6. آلية معالجة الفروقات المؤقتة - الضرائب المؤجلة (المادة 38):
- 105 7. اختيار خسارة الركنة الثانية (المادة 39):
- 107 8. تعديلات ما بعد تقديم الاقرارات الضريبية «التسويات الضريبية» (المادة 40):

112 الفصل الخامس:

- 113 تحديد معدل الضريبة الفعلي والضريبة
- 113 1. معدل الضريبة الفعلي (المادة 41):
- 115 2. معدل الضريبة وحساب الضريبة (المادة 42):
- 117 3. الدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط (المادة 43):
- 120 4. تكاليف الرواتب للمؤهلة (المادة 44):
- 124 5. الأصول الملموسة للمؤهلة (المادة 45):
- 130 6. قواعد خاصة بالدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط (المادة 46):
- 135 7. مبلغ الضريبة الاضافية الحالية (المادة 47):
- 137 8. استبعاد الحد الأدنى للإيراد والدخل (المادة 48):
- 140 9. الكيانات المشاركة المملوكة من الأقلية (المادة 49):

142 الفصل السادس:

- 143 إعادة هيكلة الشركات والكيانات القابضة
- 143 1. تطبيق حد الإيرادات الموحد على عمليات اندماج وانفصال المجموعات (المادة 50):
- 145 2. الكيانات المشاركة التي تنضم الى مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات أو تغادرها (المادة 51):
- 147 3. نقل الأصول والالتزامات (المادة 52):
- 149 4. المشاريع المشتركة (المادة 53):
- 151 5. مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات ذات الكيانات الأم المتعددة (المادة 54):

154 الفصل السابع:

- 155 الحياد الضريبي وأنظمة التوزيع
- 155 1. الكيان الأم النهائي الذي يعد كيان يمرر الدخل (المادة 55):
- 159 2. معدل الضريبة الفعلي للكيانات الاستثمارية (المادة 56):
- 162 3. اختيار الشفافية الضريبية للكيانات الاستثمارية (المادة 57):
- 165 4. اختيار طريقة التوزيع الخاضع للضريبة (المادة 58):
- 168 5. اختيار إدراج الاستثمارات في حقوق الملكية والمزايا الضريبية للتدفقة للمؤهلة (المادة 59):

173 الفصل الثامن:

- 174 الملاد الآمن والرحلة الأولية للنشاط الدولي
- 174 1. الملاد الآمن بطريقة الاحتساب المبسط (المادة 60):
- 177 2. الملاد الآمن بطريقة الاحتساب المبسط للكيانات المشاركة غير الجوهرية (المادة 61):
- 179 3. الملاد الآمن الانتقالي لتبادل التقارير بين الدول (المادة 62):
- 184 4. التعامل مع بعض الكيانات والمجموعات بموجب الملاد الآمن الانتقالي لتبادل التقارير بين الدول (المادة 63):
- 187 5. المرحلة الأولية من النشاط الدولي (المادة 64):
- 191 6. تطبيق قواعد الملاد الآمن (المادة 65):

194	الفصل التاسع:
195	الفترة الضريبية.....
195	1. الفترة الضريبية (المادة 66):.....
197	2. تغيير السنة المالية (المادة 67):.....
199	3. الفترات الضريبية التي لم تبلغ حد الإيرادات (المادة 68):.....
201	الفصل العاشر:
202	تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين.....
202	1. الأشخاص المرتبطون (المادة 69):.....
205	2. السيطرة (المادة 70) :.....
207	3. المعاملات القابلة للمقارنة (المادة 71):.....
209	4. طرق تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين (المادة 72):.....
211	5. وثائق تسعير المعاملات (المادة 74):.....
213	الفصل الحادي عشر:
214	التسجيل الضريبي.....
214	1. تسجيل المكلف من تلقاء نفسه (المادة 75) :.....
215	2. التسجيل الإلزامي من قبل الإدارة الضريبية (المادة 76):.....
215	3. التسجيل الاختياري (المادة 77):.....
216	4. آلية التسجيل الضريبي (المادة 78):.....
217	5. بيانات التسجيل الضريبي (المادة 79):.....
217	6. تعيين الكيان المشارك المعين (المادة 80):.....
218	7. الكيان المشارك المعين البديل (المادة 81):.....
219	8. حالات إلغاء التسجيل الضريبي (المادة 82):.....
219	9. شروط طلب إلغاء التسجيل الضريبي (المادة 83):.....
220	10. البت في طلب إلغاء التسجيل (المادة 84):.....
220	11. إلغاء التسجيل من قبل الإدارة الضريبية (المادة 85):.....
220	12. تاريخ سريان إلغاء التسجيل (المادة 86):.....
221	الفصل الثاني عشر:
222	الإقرار الضريبي.....
222	1. تقديم الإقرار الضريبي (المادة 87):.....
222	2. شروط وضوابط الإقرارات الضريبية (المادة 88):.....
223	3. الإقرار الضريبي المعدل (المادة 89):.....
224	4. اختيارات مدتها خمس فترات ضريبية (المادة 90):.....
224	5. اختيارات مدتها فترة ضريبية واحدة (المادة 91):.....
226	الفصل الثالث عشر:
227	سداد واسترداد الضريبة.....
227	1. المبالغ الضريبية المسددة (المادة 92):.....
227	2. استرداد المبالغ الضريبية (المادة 93):.....

229	الفصل الرابع عشر:
230	الدفاتر والسجلات.....
230	1. الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات (المادة 94) :.....
231	2. لغة الدفاتر والسجلات (المادة 95) :.....
232	الفصل الخامس عشر:
233	الفحص والربط الضريبي.....
233	1. أساليب الفحص الضريبي (المادة 96) :.....
233	2. إجراءات الفحص الضريبي (المادة 97) :.....
234	3. الربط الضريبي (المادة 98) :.....
235	4. الربط الضريبي التقديري (المادة 99) :.....
235	5. إعادة إصدار الربط الضريبي (المادة 100) :.....
236	6. مكافحة التجنب الضريبي (المادة 101) :.....
238	الفصل السادس عشر:
239	الاعتراضات والتظلمات والطعون.....
239	1. تقديم الاعتراض (المادة 102) :.....
240	2. البت في الاعتراض (المادة 103) :.....
240	3. تقديم التظلم (المادة 104) :.....
241	4. الطعن أمام المحكمة (المادة 105) :.....
242	5. الضريبة النهائية (المادة 106) :.....
243	6. الإتفاق بشأن الضريبة المستحقة (المادة 107) :.....
244	الفصل السابع عشر:
245	الغرامات الإدارية والتهرب الضريبي.....
245	1. غرامة التأخير في سداد الضريبة المستحقة (المادة 108) :.....
245	2. غرامة إفشاء السرية (المادة 109) :.....
246	3. التحقيق والتصالح في جرائم التهرب الضريبي (المادة 110) :.....
248	الفصل الثامن عشر:
249	الأحكام الختامية.....
249	1. الضبطية القضائية (المادة 111) :.....
250	2. أسعار صرف العملات (المادة 112) :.....
253	3. احتساب المدد الزمنية (المادة 113) :.....
253	4. القواعد والتعليمات التنفيذية (المادة 114) :.....
254	5. الخصائص الضريبية خلال الفترة الانتقالية لتطبيق الركيزة الثانية (المادة 115) :.....
261	6. تطبيق قواعد الركيزة الثانية (المادة 116) :.....
262	آفاق مستقبلية وتوصيات مهنية.....
267	كلمة ختامية.....
269	قائمة المراجع والمصادر.....

« مقدمة الكتاب



مقدمة الكتاب

إن العدالة الضريبية في العصر الحديث لم تعد تُقاس بما يُدفع داخل الحدود، بل بما يُمنع تسرّبه خارجها؛ فهي ميثاقٌ عالمي لا يبتغي زيادة الأعباء، بل يضمن حق الشعوب في توزيعٍ متوازنٍ لثمرات اقتصادها.

حين يجلس المدير المالي لمراجعة القوائم الموحدة لمجموعته، لم يعد يكفيهِ أن يفهم الأرقام كما تظهر – بل بات عليه أن يفهم الأرقام كما ستُقرأ في عواصم أخرى، ووفق قواعد لم تُكتب في بلده.

لم تعد مسألة الامتثال الضريبي مسألة محلية تُحسم داخل حدود الدولة، بل أصبحت نتيجة حسابات عالمية مترابطة قد تُنشئ التزاماً ضريبياً في دولة لم تُحقق فيها المجموعة أي نشاط فعلي.

هذا هو الواقع الجديد الذي فرضته الركيزة الثانية (Two Pillar).

منذ أن أطلقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مشروعها الطموح لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (BEPS)، وصولاً إلى الحل القائم على ركيزتين الذي أقرّه أكثر من 140 دولة، تغيّرت قواعد اللعبة تغيراً جذرياً، لم تعد الشركة متعددة الجنسيات تملك ترف الاختيار الحر لأوعيتها الضريبية بحسب ما يتيحه هذا النظام المحلي أو ذاك – فثمة حد أدنى عالمي فعلي للضريبة، وثمة آليات دولية مصمّمة لضمان تحصيله أينما كانت الأرباح، ومهما كانت الهياكل.

دولة الكويت، التي طالما تميّز نظامها الضريبي بخصوصية فريدة في المنطقة، أصدرت القانون رقم 157 لسنة 2024، ثم أعقبته اللائحة التنفيذية رقم 55 لسنة 2025، لتنضم رسمياً إلى هذه المنظومة الضريبية الجديدة. ولأول مرة، ينتقل النظام الضريبي الكويتي من نموذج يرتبط بمصدر الدخل داخل الدولة، إلى نظام يربط العبء الضريبي بالمجموعة متعددة الجنسيات على مستوى عالمي. ولأول مرة في تاريخها الاقتصادي الحديث، تجد الشركات الكويتية والمجموعات العاملة في الكويت نفسها أمام ضريبة تكميلية، وإقرارات معقدة، وحسابات تتشابك فيها قواعد محاسبية دولية مع قواعد ضريبية مستحدثة.

لا يهدف هذا الكتاب إلى إعادة عرض نصوص القانون واللائحة، بل إلى تفسير آثارها التطبيقية على القرارات المالية وهيكل المجموعات متعددة الجنسيات. غايته أن يُجيب عن السؤال الذي يطرحه كل مدير مالي ورئيس تنفيذي ومستشار قانوني بعد أن يُغلق ملف اللائحة: «حسناً، وماذا يعني هذا على أرض الواقع؟»

من هذا السؤال ولد هذا العمل، ليسير بالقارئ خطوة بخطوة عبر آليات الحساب، ويُفسّر التعديلات المحاسبية المعقدة بأمثلة رقمية حية، ويُميّز بوضوح بين أدوات الركيزة الثانية الثلاث:

🔹 **الضريبة التكميلية المحلية المؤهلة (QDMTT):** درع الدولة لحماية وعائها الضريبي من التسرب.

🔹 **قاعدة إدراج الدخل (IIR):** أداة الشركة الأم لمحاسبة توابعها منخفضة الضريبة.

🔹 **قاعدة الأرباح غير الخاضعة للضريبة الكافية (UTPR):** الكنسة الاحتياطية التي لا تترك أرباحاً منخفضة الضريبة دون معالجة.

ويُجيب عن أسئلة لا تُطرح في الكتب النظرية: **من يتحمل الضريبة التكميلية حين تتشارك شركات المجموعة في الملكية؟ أين يكمن الخطر الذي لا تكشفه قوائمك المالية التقليدية؟ كيف تستفيد من الملاذات الآمنة قبل أن يفوت أوانها؟**

يتوجه هذا الكتاب في المقام الأول إلى **المدراء الماليين والرؤساء التنفيذيين** الذين يحتاجون إلى فهم التأثير الاستراتيجي للقانون على قراراتهم، وإلى **مسؤولي الضرائب والمراجعين الخارجيين** الذين يحتاجون إلى دليل تطبيقي دقيق، وإلى **الأكاديميين والمهتمين** الذين يرصدون تحولات النظام الضريبي الكويتي في سياقه الدولي.

لم يُكتب هذا العمل بقلم المنظر الذي يكتب عن التطبيق دون أن يعيشه، بل انبثق من عمق الممارسة الميدانية في الفحص والربط الضريبي والاستشارات المالية، ومن التساؤلات الحقيقية التي تطرحها مجالس الإدارات وأقسام المالية حين تواجه هذا القانون لأول مرة.

غير أن القارئ يجدر به أن يعلم أن هذا المجال في طور النضج المستمر، وأن الإرشادات الدولية والتعليقات الإدارية ما زالت تتراكم، لذا فإن هذا الكتاب يُرسي المفاهيم ويبني الحدس التطبيقي، لا يُغني عن الاستشارة المتخصصة في الحالات التفصيلية.

آمل أن يكون هذا العمل رفيقاً موثقاً لكل من يتعامل مع هذا القانون ولائحته التنفيذية – يُضيء ما أُشكّل، ويُبسّر ما تعقّد، ففي عالم لم تعد فيه الضريبة مسألة سيادة وطنية خالصة، يصبح الفهم الدقيق لقواعد الركيزة الثانية وسيلةً لحماية القيمة الاقتصادية للمجموعة قبل أن يكون مجرد امتثالٍ نظامي.

إعداد / عبدالله محمد العجمي

الكويت – 2026

(المصطلحات والمفاهيم الأساسية)

المعنى المختصر	المصطلح / الرمز
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	OECD
نظام الحد الأدنى العالمي للضريبة 15%	Pillar Two
قواعد مكافحة تآكل الوعاء الضريبي عالمياً	GloBE Rules
الضريبة الدنيا العالمية (15%)	Minimum Tax Rate
مشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح	BEPS

(المصطلحات الهيكلية)

المعنى المختصر	المصطلح / الرمز
مجموعة شركات متعددة الجنسيات	MNE Group
الشركة الأم النهائية	Ultimate Parent Entity (UPE)
شركة أم وسيطة	Intermediate Parent Entity (IPE)
شركة أم مملوكة جزئياً	Partially-Owned Parent Entity (POPE)
كيان تابع داخل المجموعة	Constituent Entity (CE)
كيان مستبعد من نطاق الضريبة	Excluded Entity
منشأة دائمة (فرع ضريبي)	Permanent Establishment (PE)

(مصطلحات الدخل والتسويات)

المعنى المختصر	المصطلح / الرمز
صافي الربح المحاسبي	Financial Accounting Net Income
الدخل أو الخسارة المعدلة لأغراض الركيزة الثانية	GloBE Income or Loss
فروقات دائمة	Permanent Differences – PD

المعنى المختصر	المصطلح / الرمز
فروقات مؤقتة	Temporary Differences – TD
توزيعات أرباح مستبعدة	Excluded Dividends – ED
أرباح أو خسائر استثمارات مستبعدة	Excluded Equity Gain/Loss
حصة أرباح الشركات الزميلة	Equity Method Income- EMI

(مصطلحات الضرائب والإلتزامات)

المعنى المختصر	المصطلح / الرمز
الضرائب المشمولة بالحساب	Covered Taxes - CT
الضرائب المشمولة المعدلة	Adjusted Covered Taxes – ACT
مصروف الضريبة الحالية	Current Tax Expense – CTE
مصروف الضريبة المؤجلة	Deferred Tax Expense - DTE
أصل ضريبي مؤجل	Deferred Tax Asset (DTA)
التزام ضريبي مؤجل	Deferred Tax Liability (DTL)
قاعدة استرجاع الضريبة المؤجلة	Recapture Rule

(مصطلحات معدل الضريبة)

المعنى	المصطلح / الرمز
معدل الضريبة الفعلي	Effective Tax Rate (ETR)
معدل الضريبة على مستوى الدولة	Jurisdictional ETR
تجميع نتائج الكيانات داخل الدولة	Blending

(مصطلحات الضريبة الإضافية)

المعنى	المصطلح / الرمز
الضريبة التكميلية	Top-Up Tax
نسبة الضريبة الإضافية	Top-Up Tax Percentage
الاستبعاد القائم على جوهر النشاط	Substance-Based Income Exclusion (SBIE)
الربح الزائد الخاضع للضريبة الإضافية	Excess Profit
الملاذ الآمن	Safe Harbours

(قواعد فرض الضريبة)

المعنى	المصطلح / الرمز
قاعدة تضمين الدخل	Income Inclusion Rule (IIR)
قاعدة المدفوعات منخفضة الضريبة	Undertaxed Payments Rule (UTPR)
الضريبة المحلية التكميلية المؤهلة	Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)

المحور الأول: «

1

الإطار التشريعي والتنظيمي
للقانون مع التركيز على
الجوانب العملية



المحور الأول:

الإطار التشريعي والتنظيمي للقانون مع التركيز على الجوانب العملية

يهدف هذا المحور إلى تزويد القارئ والمهتم بفهم واضح للخلفية التي أدت إلى ظهور قواعد الركيزة الثانية، والأحكام الجوهرية للقانون الكويتي، بالإضافة إلى المصطلحات الأساسية التي سيتم استخدامها بشكل متكرر.

1.1 الخلفية الدولية والمحلية:

◀ مبادرة مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (BEPS) والركيزة الثانية

شهدت السنوات الأخيرة جهوداً دولية مكثفة بقيادة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومجموعة العشرين (G20) لمواجهة الممارسات الضريبية التي تستغل الثغرات وعدم الاتساق في القواعد الضريبية بين الدول، مما يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى ولايات قضائية ذات أعباء ضريبية منخفضة أو معدومة، حيث تُعرف هذه الجهود بمبادرة BEPS.

في إطار هذه المبادرة، تم تطوير خطة عمل شاملة تتضمن 15 إجراءً لمعالجة مختلف جوانب التخطيط الضريبي الضار، وفي تطور لاحق، تم إطلاق ما يعرف بـ "الحل القائم على ركيزتين" (Two-Pillar Solution) « لمعالجة التحديات الضريبية الناشئة عن رقمنة الاقتصاد وإعادة توزيع حقوق الفرض الضريبي بين دول الأسواق ودول المقر،

فضلاً عن وضع حد أدنى عالمي لضريبة الشركات للحد من ظاهرة التنافس الضريبي الضار.

○ **الركيزة الأولى (Pillar One):** تهدف إلى إعادة توزيع جزء من أرباح أكبر الشركات متعددة الجنسيات وأكثرها ربحية إلى الدول التي لديها أسواق ومستخدمون، بغض النظر عن الوجود المادي لتلك الشركات في تلك الدول.

○ **الركيزة الثانية (Pillar Two):** محور هذا الكتاب، وتهدف إلى وضع حد أدنى عالمي للضريبة على الشركات متعددة الجنسيات الكبيرة، من خلال تطبيق مجموعة من القواعد المتشابهة المعروفة باسم «القواعد العالمية لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي» (Global Anti-Base Erosion Rules أو GloBE Rules)، تسعى الركيزة الثانية إلى ضمان أن الشركات متعددة الجنسيات التي تتجاوز إيراداتها الموحدة السنوية 750 مليون يورو تدفع حداً أدنى من الضريبة بنسبة 15% على الأرباح المحققة في كل دولة تعمل فيها.

◀ **التزام دولة الكويت وأهدافها الاستراتيجية:**

○ إنضمام دولة الكويت إلى الإطار الشامل لمبادرة BEPS وأعلان التزامها بتطبيق الحل القائم على ركيزتين، يعكس حرص الدولة على مواكبة التطورات الضريبية العالمية، والمساهمة في الجهود الدولية لضمان نظام ضريبي أكثر عدالة وشفافية.

○ **من المتوقع أن يسهم تطبيق الركيزة الثانية في الكويت في تحقيق عدة أهداف استراتيجية منها:**

↔ **حماية القاعدة الضريبية الوطنية:** من خلال ضمان أن الشركات متعددة الجنسيات العاملة في الكويت تدفع حصتها العادلة من الضرائب، مما يقلل من فرص نقل الأرباح بشكل مصطنع.

- ⇨ تعزيز الامتثال للمعايير الدولية: بما يعزز من مكانة الكويت كمركز مالي وتجاري ملتزم بأفضل الممارسات العالمية.
- ⇨ تحقيق إيرادات ضريبية إضافية: قد تساهم الضريبة التكميلية المحصلة في دعم الموارد المالية للدولة.
- ⇨ خلق بيئة تنافسية عادلة: بين الشركات المحلية والشركات متعددة الجنسيات.

1.2 الأحكام الجوهرية في القانون الكويتي من منظور تطبيقي

يستند القانون الكويتي المتعلق بالركيزة الثانية ولائحته التنفيذية الى نموذج قواعد GloBE الذي طوره OECD وفيما يلي أبرز الأحكام الجوهرية :

◀ نطاق التطبيق (Scope of Application):

○ من هي "مجموعات الشركات متعددة الجنسيات" الخاضعة؟
القاعدة الأساسية هي أن القانون سيطبق على مجموعات الشركات متعددة الجنسيات التي بلغت إيراداتها السنوية الموحدة – كما في القوائم المالية الموحدة للكيان الأم النهائي – 750 مليون يورو أو أكثر في سنتين على الأقل من السنوات الأربع المالية السابقة مباشرة للسنة المالية الخاضعة للاختبار، ويُلاحظ أن الاختبار يُجرى على مستوى المجموعة كاملةً، لا على مستوى إيرادات كيان بعينه في دولة محددة، سيتم تحويل هذا المبلغ إلى ما يعادله بالدينار الكويتي وفقاً لأسعار الصرف المعتمدة.

○ الكيان الأم الرئيسي (Ultimate Parent Entity - UPE): هو الكيان الذي يقع على قمة هيكل ملكية المجموعة، والذي يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر حصة مسيطرة في كيان آخر، ولا يسيطر عليه كيان آخر، ويقوم بإعداد بيانات مالية موحدة للمجموعة.

○ الكيان التأسيسي (Constituent Entity - CE) : يشمل أي كيان ضمن مجموعة شركات متعددة الجنسيات (مثل الشركات، الشراكات، الفروع التي تعد بيانات مالية منفصلة) وأي منشأة دائمة لكيان رئيسي في دولة أخرى يكون مدرج ضمن القوائم المالية المجمعة لمجموعة شركات متعددة الجنسيات.

○ الكيانات المستثناة (Excluded Entities): هناك فئات معينة من الكيانات التي تُستثنى عادةً من نطاق تطبيق قواعد GloBE، حتى لو كانت جزءاً من مجموعة تتجاوز عتبة الإيرادات، وتشمل هذه الكيانات عادةً:

- ↔ الكيانات الحكومية (Governmental Entities)
- ↔ المنظمات الدولية (International Organisations)
- ↔ المنظمات غير الربحية (Non-profit Organisations)
- ↔ صناديق التقاعد (Pension Funds)
- ↔ صناديق الاستثمار التي هي كيانات أم رئيسية (Investment Funds that are UPEs)
- ↔ كيانات الاستثمار العقاري التي هي كيانات أم رئيسية (Real Estate Investment Vehicles that are UPEs)
- ↔ الكيانات المملوكة بالكامل تقريباً بنسبة لا تقل عن 95% أو 85% حسب الشروط من قبل واحد أو أكثر من الكيانات المستثناة المذكورة أعلاه، والتي تعمل بشكل حصري تقريباً لخدمة أغراض تلك الكيانات المستثناة أو تستثمر الأموال لصالحها.
- ↔ أهمية عملية: يجب على المجموعات تحديد ما إذا كان أي من كياناتها يقع ضمن هذه الاستثناءات، حيث أن دخل وضرائب هذه الكيانات المستثناة لا تدخل في حسابات GloBE.

➤ تاريخ بدء النفاذ والفترات الضريبية الأولى:

- يبدأ سريان القانون في الكويت اعتباراً من الفترات الضريبية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2025 وهذا يعني أن أول فترة ضريبية ستخضع للقواعد الجديدة ستكون السنة المالية 2025 .
- مثال عملي: شركة سنتها المالية تنتهي في 31 ديسمبر، ستكون أول فترة خاضعة هي السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2025، شركة سنتها المالية تنتهي في 30 يونيو، ستكون أول فترة خاضعة هي السنة المنتهية في 30 يونيو 2026 (لأنها تبدأ في 1 يوليو 2025).

➤ السلطة المختصة بالتطبيق:

- وزارة المالية: الإدارة الضريبية المختصة في دولة الكويت هي الجهة المسؤولة عن تطبيق القانون، وتفسير أحكامه، وإصدار اللوائح التنفيذية والإرشادات اللازمة، وتحصيل الضريبة التكميلية المستحقة.

1.3 المفاهيم والمصطلحات الأساسية مع أمثلة مبسطة (Pillar Two Glossary):

أولاً: فهم المصطلحات التالية ضروري لاستيعاب آلية عمل قواعد الركيزة الثانية:

➤ الضريبة التكميلية (Top-up Tax):

هي الضريبة الإضافية التي تُفرض على أرباح الكيان التأسيسي لرفع معدل الضريبة الفعلي على هذه الأرباح إلى الحد الأدنى المتفق عليه وهو 15% إذا كان المعدل الفعلي أقل من 15%، تُفرض ضريبة تكميلية بالفرق.

- مثال مبسط : إذا كان المعدل الفعلي للضريبة على أرباح شركة تابعة في دولة ما هو 10% فإن نسبة الضريبة التكميلية هي $15\% - 10\% = 5\%$.

◀ قاعدة إدراج الدخل (Income Inclusion Rule - IIR) :

هي القاعدة الأساسية في الركيزة الثانية بموجبها، يقوم الكيان الأم الرئيسي أو كيان أم وسيط في حالات معينة بإدراج حصته من دخل الكيانات التابعة ذات معدل الضريبة المنخفض في وعائه الضريبي الخاص به، ويدفع الضريبة التكميلية المستحقة على هذا الدخل إلى السلطات الضريبية في دولته.

○ **مثال مبسط :** شركة أم في دولة (س) - تطبق IIR ولديها شركة تابعة في دولة (أ) معدل الضريبة الفعلي فيها 5% تقوم الشركة الأم في الدولة (س) بحساب ودفع الضريبة التكميلية (10%) عن أرباح الشركة التابعة في دولة (أ).

○ **في قاعدة إدراج الدخل IIR -** لا يسمح للدولة التي تطبق هذه القاعدة بالمحاسبة عن شركات أخرى في المجموعة إلا إذا كانت هذه الشركات تابعة لها سواء بشكل مباشر أو عن طريق شركات أم وسيطة، ولا يُسمح بمحاسبة الشركة الأعلى منها - أي أنها تتحرك بطريقة من الأعلى إلى الأسفل.

◀ قاعدة الأرباح غير الخاضعة للضريبة الكافية (Undertaxed) : (Profits Rule - UTPR)

هي آلية احتياطية (backstop rule) لـ IIR، تطبق UTPR إذا لم يتم فرض كامل الضريبة التكميلية المستحقة على الكيان منخفض الضريبة من خلال IIR (مثلاً، لأن الكيان الأم الرئيسي يقع في دولة لا تطبق IIR مؤهلة) تسمح UTPR للدول الأخرى التي تتواجد فيها كيانات تابعة للمجموعة بفرض ضريبة إضافية (أو رفض خصومات ضريبية) لتحصيل الجزء المتبقي من الضريبة التكميلية.

○ **مثال مبسط:** إذا كانت الشركة الأم في دولة (س) لا تطبق IIR، ولديها شركة تابعة (1) في دولة (أ) منخفضة الضريبة وشركة تابعة (2) في دولة (ب) - التي تطبق UTPR يمكن لدولة (ب) بموجب UTPR

أن تفرض ضريبة إضافية على الشركة التابعة (2) لتعويض جزء من الضريبة التكميلية غير المدفوعة عن أرباح الشركة التابعة (1).

○ **بمعنى أدق،** إذا تبين في المجموعة أن هناك شركات تقع في دول منخفضة الضريبة ولا يوجد في المجموعة شركات في دول تطبق قواعد استيفاء الضريبة التكميلية مثل IIR فإن الدولة التي تطبق قاعدة الأرباح غير الخاضعة للضريبة الكافية -UTPR ستقوم بتطبيق الضريبة التكميلية على الشركة التي تقع فيها عن أي شركات في المجموعة يتبين أنها لم تدفع الضريبة الكاملة في تلك الدول. أي أن قاعدة UTPR تتحرك في المجموعة بكل الاتجاهات وتعطي الدولة فيها الحق بالمطالبة بالضريبة التكميلية على الشركة التي تقع في محيطها عن أي شركة في المجموعة لم تستوف كامل الضريبة وفقا لقواعد GloBE حتى لو كانت هذه الشركة هي الأم الرئيسية أو النهائية أو الشركات الشقيقة في المجموعة.

◀ **الحد الأدنى الفعلي للضريبة (Effective Tax Rate - ETR):**

هو مقياس رئيسي يتم حسابه لكل دولة تتواجد فيها المجموعة، يُحسب بقسمة مجموع "الضرائب المغطاة المعدلة" على مجموع "الدخل الخاضع لقواعد GloBE" في تلك الدولة، إذا كان ETR لدولة ما أقل من 15%، فهذا يشير إلى احتمال وجود ضريبة تكميلية.

◀ **الدخل أو الخسارة الخاضعة للضريبة بموجب القواعد العالمية لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي (GloBE Income or Loss):**

هو الوعاء الضريبي الذي يتم على أساسه حساب ETR والضريبة التكميلية، يبدأ حسابه من صافي الدخل أو الخسارة المحاسبية للكيان التأسيسي، ثم يتم إجراء سلسلة من التعديلات المحددة في قواعد GloBE للوصول إلى هذا الوعاء الموحد، وهذه التعديلات سوف نتناولها لاحقاً.

الضرائب المغطاة (Covered Taxes):

هي الضرائب التي يتم أخذها في الاعتبار عند حساب ETR وتشمل الضرائب المغطاة بشكل أساسي: (1) ضرائب الدخل على الشركات، (2) الضرائب المفروضة بدلاً من ضريبة الدخل المتعارف عليها، (3) الضرائب المفروضة على الأرباح الموزعة والاحتياطات وفقاً لأنظمة ضريبة التوزيعات، (4) ضرائب الاستقطاع على التوزيعات المحتسبة بموجب أنظمة الإسناد حين تستوفي الشروط المقررة، ويُستثنى من الضرائب المغطاة ضرائب القيمة المضافة والرسوم الجمركية وضرائب الرواتب وأي ضرائب لا ترتبط بالدخل الصافي.

ضريبة الحد الأدنى المحلية (DMTT- Domestic Minimum Top-up Tax):

هي المسمى العام لأي ضريبة تفرضها الدولة محلياً لضمان وصول معدل الضريبة الفعلي للشركات متعددة الجنسيات إلى 15%.
فهو تشريع محلي تضعه الدولة بطريقتها الخاصة، لكن! .. إذا لم تستوفِ هذه الضريبة للمعايير الدولية الدقيقة (لم تكن مؤهلة وغير متوافقة مع قواعد GloBE) فقد تضطر الشركة الأم في دولة أخرى لدفع ضريبة تكميلية عن أرباح هذه الشركة، أو قد تضطر إحدى شركات المجموعة في دولة أخرى تطبيق قاعدة UTPR أن تستوفي ضريبة تكميلية عن أرباح هذه الشركة.

الضريبة الدنيا المحلية المؤهلة (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax - QDMTT):

هي ضريبة تكميلية محلية مؤهلة يمكن للدولة (مثل الكويت) أن تختار تطبيقها على الكيانات التأسيسية الموجودة على أراضيها والتي يقل معدل الضريبة الفعلي عليها عن 15% إذا تم تطبيق QDMTT بشكل مؤهل، فإنها تحظى بالأولوية على IIR و UTPR، مما يعني أن الضريبة التكميلية تُدفع في الدولة التي يوجد بها الدخل منخفض الضريبة.

○ **مثال عملي:** إذا طبقت الكويت QDMTT، هذا يعني أن الأساس الضريبي في الكويت مؤهل و وفقا لقواعد GloBE العالمية وأن الضريبة في الكويت تعادل 15% الفعلي، وبالتالي لا يكون هناك حق لأي دولة أخرى بتحصيل أية مبالغ عن الشركة في الكويت- أي أن الدولة تكون قد مارست سيادتها الضريبية ولم تسمح لتآكل أو تهريب الضريبة المستحقة لها الى دول أخرى في المجموعة.

◀ الفرق بين DMTT و QDMTT :

يكمن الفرق بينهما بطريقة التعامل الدولي، بحيث أن ضريبة الحد الأدنى المحلية DMTT سوف يتم التعامل معها دولياً على اعتبار أنها ضريبة دخل عادية كحال باقي الضرائب المحلية المطبقة في الكثير من بلدان العالم، ما لم يكن القانون الخاص بهذه الضريبة ولائحته وقواعده التنفيذية مصمماً وفق متطلبات قواعد GloBE، هنا يتم دراسة القانون واللائحة من قبل منظمة التعاون والتنمية والاقتصاد العالي OECD للحصول على شهادة الجودة الدولية لهذا القانون مما يجعل الدول الأخرى تعترف به وتتوقف عن المطالبة بضرائب إضافية عن تلك الشركات في هذه الدولة، ليصبح مؤهلاً للحصول على QDMTT – Qualified .

إن فهم هذه الخلفية والأحكام والمصطلحات يمثل الخطوة الأولى والأساسية نحو استيعاب الآليات التفصيلية لحساب وتطبيق قواعد الركيزة الثانية، وهو ما سنتناوله بالتفصيل في المحاور التالية.

ثانياً: أولوية التطبيق لضريبة الحد الأدنى التكميلية

1 الدول التي تطبق ضريبة الحد الأدنى التكميلية QDMTT

هذه الدول تطبق الضريبة الفعلية 15% وفقاً لقواعد GloBE وبالتالي فإن أي شركة خاضعة تقع في هذه الدول ستتم محاسبتها ضريبياً ولن تكون هناك فجوة ضريبية تسمح لباقي الدول التي تطبق القواعد الأخرى بتحصيل مبالغ ضريبية عن هذه الشركات في هذه الدولة. بمفهوم مباشر وأكثر اختصاراً: الضريبة في هذه الدول متوافقة مع قواعد GloBE العالمية ويكون القرار الضريبي في تلك الدول معترف به ومؤهل بحيث لا يسمح لباقي الدول في نفس المجموعة بإعادة احتساب الضريبة في الدول التي تطبق QDMTT.

2 الدول التي تطبق قاعدة إدراج الدخل IIR

هذه الدول لها الحق في محاسبة الشركة الأم عن أية ضريبة تكميلية لأحد شركاتها التابعة في دول أخرى تكون فيها تلك الضريبة أقل من الحد الأدنى الفعلي بشرط أساسي ورئيسي: ألا يكون هناك شركة أم وسطى مملوكة جزئياً لأطراف خارج المجموعة بأكثر من 20% وهي ما يطلق عليها مسمى (POPE). وفقاً للترتيب الهرمي لقاعدة إدراج الدخل IIR ، تُطبّق القاعدة ابتداءً على مستوى الكيان الأم النهائي (UPE) غير أنه حين توجد في هيكل الملكية شركة أم وسيطة مملوكة جزئياً (POPE) – أي تزيد حصة الأطراف الخارجية عن المجموعة فيها على 20% سواء بطريق مباشر أو غير مباشر – تنتقل أولوية تطبيق IIR إلى مستوى تلك الشركة الوسيطة فيما يتعلق بالكيانات الواقعة تحتها، والهدف من ذلك ضمان أن تتحمل كل جهة الضريبة التكميلية المقابلة لحصتها الاقتصادية الفعلية في الأرباح

مثال 1:

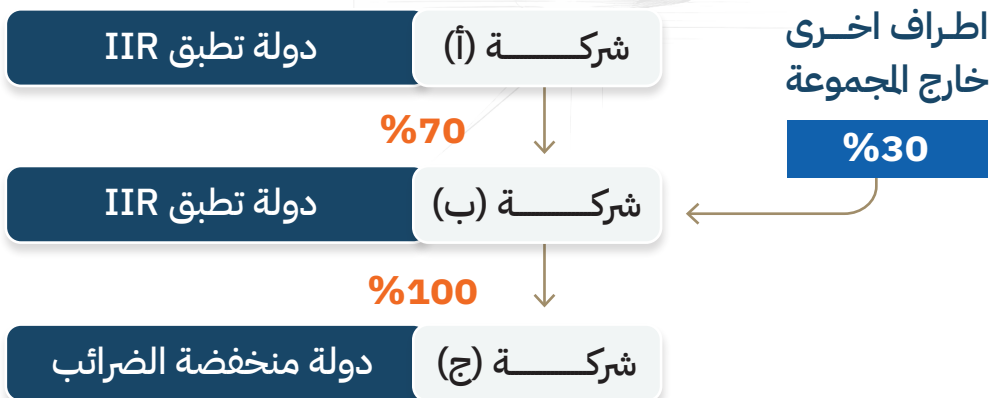
في حال عدم وجود شركة أم وسطى مملوكة جزئياً لأطراف أخرى بأكثر من 20% .



في هذا المثال فإن أولوية التطبيق لقاعدة إدراج الدخل IIR تكون لدولة الشركة الأم النهائية - وهي الدولة (أ) كما في المثال، وبالتالي فإن أي ضرائب تكميلية تستحق على الشركة (ج) في دولتها منخفضة الضريبة سيكون من حق دولة الشركة (أ).

مثال 2:

في حال وجود شركة أم وسطى مملوكة جزئياً لأطراف أخرى بأكثر من 20% وهو ما يطلق عليها مسمى (EPOP).



في هذه الحالة فإن أولوية التطبيق لقاعدة إدراج الدخل تكون لدولة الشركة (ب) الأم الوسطى POPE كونه يمتلكها أكثر من 20% أطراف خارج المجموعة، وهذا هو الشرط الرئيسي الذي يمنح الحق لهذه الدولة بحق إقتضاء الضريبة التكميلية وفقاً لقاعدة إدراج الدخل IIR عن الشركة (ج) وبالتالي هذا هو الاستثناء والشرط الرئيسي الذي يُعطل دولة شركة الأم النهائية من استخدام حقها في قاعد إدراج الدخل.

الغاية من ذلك: بما أن أرباح الشركة (ج) قد آلت إلى الشركة (ب) فليس من العدل تحميل الشركة (أ) الأم الرئيسية عن ضريبة تكميلية للشركة (ج) وتتحمل نصيب الملاك الآخرين الذين استفادوا من أرباح الشركة (ج) - وهم الملاك الآخرين في الشركة (ب) الذين يملكون 30% .

مثال 3:



في هذه الحالة فإن الشركتان في الدولة (ب) والدولة (ج) تعتبران مملوكتين جزئياً (POPE).

لماذا الشركة (ج) تعتبر مملوكة جزئيا وهي أصلا مملوكة لأطراف أخرى مباشرة أقل من 20%؟

لأن قواعد الركيزة الثانية تنظر للملكية المباشرة وغير المباشرة، ولكون الشركة (ج) مملوكة بشكل مباشر لأطراف أخرى 10%، فإنها أيضا مملوكة لأطراف أخرى (بشكل غير مباشر) وهم الملاك الآخرين في الشركة (ب) الذين يقدر بـ 30% - أي أن ملكية الآخرين فيها $(30\% \times 90\% = 27\%)$ ، ومن ثم تكون مملوكة جزئيا لأطراف أخرى بما مجموعه 37% بشكل مباشر وغير مباشر، وبالتالي يُطلق عليها مسمى POPE.

وبالتالي تكون أولوية التطبيق الهرمي لقاعدة إدراج الدخل IIR للدولة في الشركة (ج).

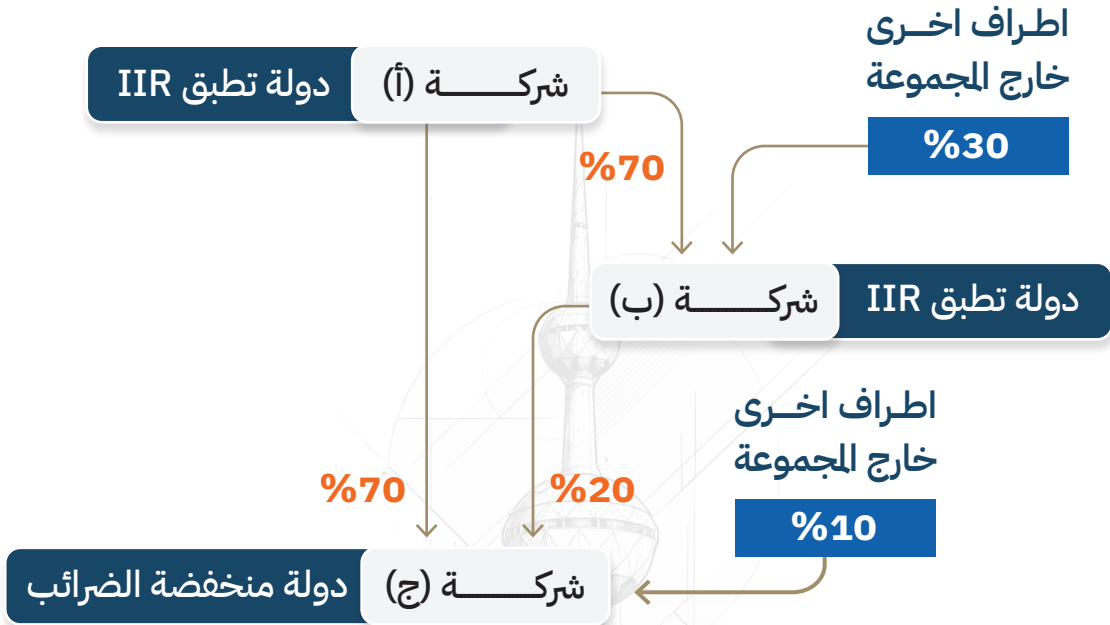
ولكن لو كانت الشركة (ج) مملوكة بالكامل للشركة (ب) - أي أنها ليست مملوكة جزئيا لأي طرف آخر وليست POPE، هنا تكون أولوية التطبيق للدولة في الشركة (ب).

للتوضيح أكثر:

- لو كانت الشركة (ج) مملوكة بالكامل 100% للشركة (ب) فلن يطلق عليها مملوكة جزئيا.
- لو كانت الشركة (ج) مملوكة بنسبة 1% لطرف خارجي و 99% للشركة (ب)؟ هنا يتم النظر في الملكية غير المباشرة في الشركة (ب) فإذا ما كان مجموع هذه الملكية مع الـ 1% تفوق نسبة الـ 20% تكون الشركة (ج) مملوكة جزئيا ويطلق عليها مسمى POPE.

مثال 4:

في حال كانت الشركة الأم النهائية تشترك مع شركتها التابعة في ملكية شركة أخرى من ضمن المجموعة.



في هذا المثال فإن الشركة (ب) مملوكة جزئيا ويطلق عليها POPE ولكن وفقا لقواعد الركيزة الثانية فإن دولة الشركة (ب) لا يمكن أن تقوم بتحصيل الضريبة التكميلية عن الشركة (ج) بشكل كامل بل تتشارك مع الشركة (أ) في سداد نصيبهما عن الشركة (ج).

في هذه الحالة ستتحمل الشركة (ب) سداد ما يخصها من نسبة ملكيتها في الشركة (ج) وهي 20% كما ستتحمل الشركة (أ) ما يخصها من نسبة ملكيتها في الشركة (ج) وهي 70%.

قد يتسائل القارئ: هناك 10% لأطراف أخرى خارج المجموعة في الشركة (ج) من سيتحمل سداد الضريبة التكميلية الخاصة بهم؟

الإجابة: هنا نأتي للقاعدة الثانية UTPR التي تُعتبر (مكنسة) لباقي الضرائب التكميلية التي لم يتم تحصيلها، فإذا كان هناك في المجموعة شركات أخرى في دول تطبق قاعدة UTPR فإن تلك الشركات هي من سيتحمل سداد الـ 10% الخاصة بالشركة (ج) الشقيقة في المجموعة على الرغم من أن تلك الشركات لا تمتلك بشكل مباشر في الشركة (ج) - فلو افترضنا بنفس معطيات المثال السابق وجود شركة أخرى في المجموعة (شركة -ص) في دولة تطبق قاعدة UTPR وهي مملوكة بالكامل لشركة (أ) الأم الرئيسية - فتكون هي الملزمة بأداء ضريبة الـ 10% الخاصة بالأطراف الآخرين في الشركة (ج).

على سبيل المثال الآخر، لو كانت دولة الشركة الأم الرئيسية (أ) تطبق القاعدتين IIR و UTPR - ستتحمّل هذه الشركة نصيبها من 70% من شركة (ج) بموجب قاعدة IIR وإيضاً ستتحمّل باقي الضريبة التكميلية الـ 10% بموجب قاعدة UTPR.

قد يبدو لك أنه لا توجد عدالة محاسبية في تحميل الضرائب للشركات في المجموعة، فلماذا تتحمل الشركات في المجموعة ضرائب عن أطراف آخرين؟ **ببساطة:** لأن قواعد الركيزة الثانية أو فلسفة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لم يتم تصميمها لعدالة التوزيع بين الشركاء أو الشركات بل هي (تطهير الدولة ضريبياً) بحيث لا يبقى أي مبلغ ضريبي تائه غير محصل - وهذا بالطبع سيدفع الدول إلى تبني قوانين ضريبية تتماشى مع قواعد الركيزة الثانية ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بحيث تكون لهذه الدول الأولوية في تحصيل الضرائب التي قد تتسرب منها إلى جيوب دول أخرى.

③ الدول التي تطبق قاعدة الأرباح غير الخاضعة للضريبة الكافية UTPR

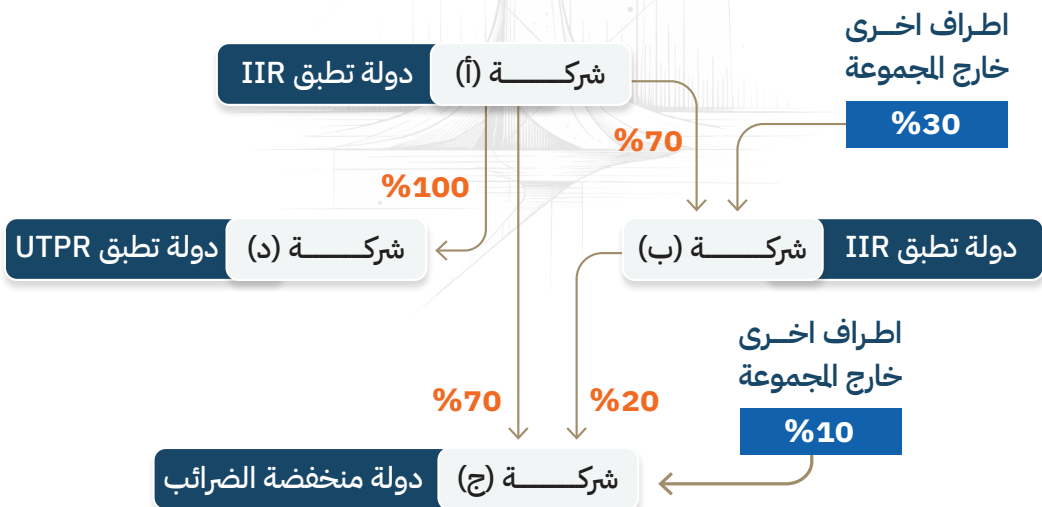
UTPR لا تعكس كفاءة النظام الضريبي للدولة، ولا تُعد أداة حماية للوعاء المحلي، وإنما هي آلية توزيع للضريبة التكميلية غير الملتقطة داخل المجموعة.

يعني أن الدول التي تطبق هذه القاعدة ليس بالضرورة أنها تطبق قاعدة QDMTT بل قد تكون الضريبة فيها (صفر) لكنها تطبق قاعدة UTPR وهذه القاعدة تسمح للدولة بتحصيل الضرائب التكميلية على الشركة التي تقع في مقر هذه الدولة عن ضريبة تكميلية لشركات في نفس مجموعة الشركة في دول أخرى.

فمثلاً، لو كانت الدولة التي تطبق هذه القاعدة لديها شركة من مجموعة كيانات متعددة الجنسيات وكان هناك ضريبة تكميلية لإحدى شركات المجموعة في دولة أخرى ولم يتم تحصيلها فإن هذه الدولة ستحصل على تلك الضريبة.

بمعنى آخر، قد تكون الدولة التي تطبق هذه القاعدة لديها تسرب ضريبي محلي، بحيث أنها لا تستوفي ضرائب محلية على الشركات التي تقع في محيط هذه الدولة، لكن هذه القاعدة تمنحها حق المطالبة بأية ضرائب تكميلية لم يتم تحصيلها (خارجياً) عن أي شركات في دول أخرى لم تغطي الضريبة الفعلية.

مثال 1:



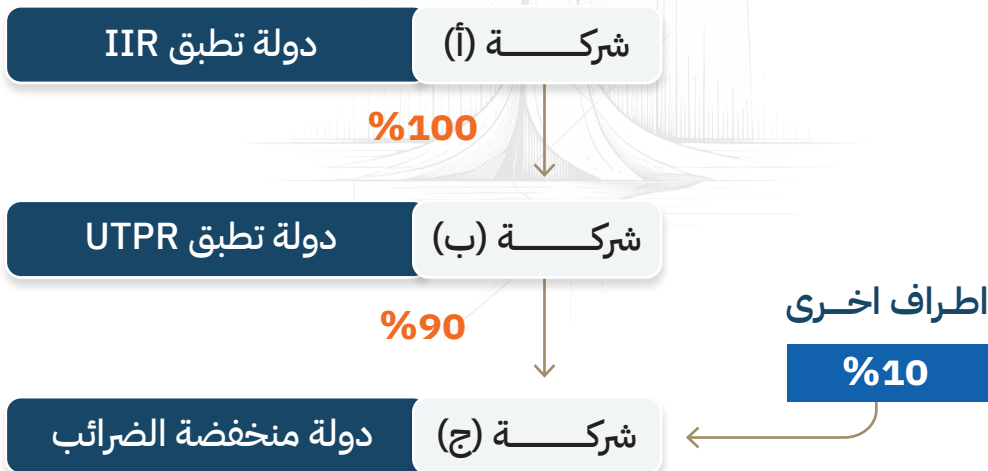
كما في المثال رقم (4) أعلاه الخاص بقاعدة IIR، فإن هناك 10% خاصة بأطراف أخرى لم يتم سداد الضريبة التكميلية عنها بموجب قاعدة إدراج الدخل IIR، فإن القاعدة الثانية UTPR تكون فعّالة في هذه الحالة وتقوم دولة الشركة (د) بتحصيل الضريبة التكميلية 10% من الشركة (د) الخاصة بالأطراف الأخرى في الشركة (ج).

قد يثور تساؤل: لكن الشركة (د) لا تملك في الشركة (ج)؟

صحيح، لكن هذه القاعدة كما اتفقنا تعطي الحق للدولة في الشركة (د) المطالبة بتحصيل الضريبة الخاصة بـ 10% المتبقية التي لم يتم سدادها - فلا تكون هناك ضرائب تائهة، وما دامت الشركة (د) جزء من مجموعة الكيانات فإن هذه القاعدة تمنح دولة الشركة (د) حق مطالبة ومحاسبة الشركة (د) عن هذا الجزء من الضرائب غير المحصل.

مثال 2:

للتفرقة بين فعاليتي القاعدتين IIR و UTPR



كما في الرسم أعلاه، فإن الضريبة التكميلية للشركة (ج) سيتم استيفاؤها من قبل دولة الشركة الأم الرئيسية - على الشركة (أ) بمقدار نسبة ملكيتها فيها بواقع 90%، ويبقى هناك 10% ضريبة تكميلية خاصة بالشركة (ج) - وهنا ينهض دور دولة الشركة (ب) في مسح باقي الضرائب المتبقية في المجموعة والتي لم تتم المحاسبة عنها، حيث تقوم الدولة (ب) بمحاسبة الشركة لديها عن 10% الخاصة بالاطراف الاخرى عن شركة (ج).
لكن هل هذا كل شيء ؟

لا، فإذا كانت دولة الشركة الأم الرئيسية (أ) تطبق قاعدة IIR فقط - يعني أنها لا تطبق QDMTT فهذا يعني أن هناك ضرائب في الشركة (أ) لم تتم المحاسبة عنها وبالتالي يحق لدولة الشركة التابعة (ب) أن تحاسب الشركة لديها عن ضريبة الشركة الأم الرئيسية (أ).

كما سبق أن وصفنا هذه القاعدة بأنها (مكنسة الضرائب) - أو المرحلة الأخيرة من القواعد الثلاث بحيث تعمل مسح كامل لكيانات المجموعة، فإذا ما وجدت أن هناك شركة داخل كيانات المجموعة لديها ضرائب تكميلية لم يتم استيفاؤها، هنا فقط تتفعل هذه القاعدة.

سبق أن وضعنا بأن قاعدة QDMTT هي ضريبة محلية مؤهلة تضمن بأن ضرائب الشركات التي تقع في دولتها لا تتسرب للخارج - في حين أن قاعدة IIR تتحرك بشكل هرمي من الأعلى إلى الأسفل بحيث تعطي الحق لدولة الشركة الأم محاسبتها عن الضريبة التكميلية لشركاتها التابعة - وأما القاعدة UTPR في المرحلة الأخيرة والتي تعطي الحق لدولة الشركة بمحاسبتها عن الضريبة التكميلية لأي شركة في المجموعة سواء كانت تابعة أو شقيقة أو حتى شركة أم.

مثال 3:

نفس معطيات المثال السابق، ماذا لو أن الدولة في الشركة (ب) لا تفرض ضرائب كافية - أي أن معدل الضريبة فيها منخفض لكنها تطبق قاعدة UTPR.

في هذه الحالة سيكون من حق الدولة (أ) محاسبة الشركة أ عن الضريبة التكميلية لشركتها التابعة (ب) وفقا لقاعدة إدراج الدخل IIR ، وبالطبع يبقى حق الدولة (ب) في محاسبة شركتها عن الضريبة التكميلية 10% الخاصة بأطراف أخرى في الشركة (ج).

التالي جدول يوضح مختصر عمل كل قاعدة من القواعد الثلاث:

القاعدة	الدور
QDMTT	تحصيل محلي فقط
IIR	تحصيل عن التوابع
UTPR	تحصيل احتياطي

المحور الثاني: «

2

آلية عمل الضريبة:
الحساب والتطبيق العملي
(مع أمثلة رقمية مفصلة)



المحور الثاني:

آلية عمل الضريبة: الحساب والتطبيق العملي (مع أمثلة رقمية مفصلة)

يهدف هذا المحور إلى شرح الآليات التفصيلية لحساب الضريبة التكميلية بموجب قواعد الركيزة الثانية، مع التركيز على الجوانب العملية بأمثلة رقمية مفصلة لتوضيح المفاهيم المعقدة.

2.1. خطوات حساب الدخل أو الخسارة الخاضعة للضريبة بموجب القواعد العالمية لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي (GloBE Income or Loss) وفقاً للائحة التنفيذية الكويتية بموجب القرار الوزاري رقم 55 لسنة 2025

إن نقطة الانطلاق لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بموجب اللائحة التنفيذية و قواعد GloBE هي صافي الدخل أو الخسارة المحاسبية للكيان التأسيسي كما هو محدد في البيانات المالية الموحدة للكيان، وذلك قبل أي تعديلات تتعلق بعمليات الدمج أو الاستحواذ على مستوى المجموعة. يجب أن يتم إعداد هذه البيانات المالية وفقاً لمعيار محاسبي مقبول (Accept-able Accounting Standard). المعيار المحاسبي الذي يستخدمه الكيان في إعداد بياناته المالية الموحدة يعتبر معياراً محاسبياً مقبولاً بشكل عام.

بعد تحديد صافي الدخل أو الخسارة المحاسبية، يتم إجراء سلسلة من التعديلات للوصول إلى "الدخل أو الخسارة الخاضعة لقواعد GloBE". هذه التعديلات تهدف إلى توحيد الوعاء الضريبي وتطبيق قواعد محددة تختلف أحياناً عن المعالجات المحاسبية المحلية أو قواعد الضرائب المحلية.

بمعنى آخر، لا تعتمد قواعد GloBE على الدخل الخاضع للضريبة المحلي لكل ولاية قضائية ، بل تبدأ من صافي الربح او الخسارة المحاسبي للكيان المكون كما يظهر في بياناته المالية - بعد ذلك تُطبق سلسلة من التعديلات المحددة على هذا الرقم المحاسبي للوصول الى (الدخل الخاضع أو دخل GloBE) حيث تهدف هذه التعديلات الى إزالة التشوهات الناتجة عن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والمعالجات الضريبية، وضمان أن الدخل الخاضع يمثل أساساً ضريبياً عادلاً وشفافاً لأغراض حساب المعدل الضريبي الفعلي (ETR) والضريبة التكميلية.

مثال على ذلك: صافي الربح المحاسبي النهائي لإحدى الشركات الخاضعة على النحو التالي:

90 مليون	الربح قبل الضريبة ومكافأة مجلس الإدارة والتقدم العلمي
10 مليون	الضريبة
2 مليون	حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
8 مليون	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة
70 مليون	ربح السنة

المعالجة: صافي الربح المحاسبي المعتمد مبلغ 70 ويُضاف إليه مبلغ مكافأة أعضاء مجلس الإدارة 8 مليون ليصبح اجمالي مبلغ وقدره 78 مليون دينار.

ملاحظة هامة 1: على الرغم من خلو القواعد النموذجية للركيزة الثانية (Model Rules) واللائحة التنفيذية للقانون الكويتي من نص صريح يستعرض بنود «مكافآت أعضاء مجلس الإدارة» بالاسم ضمن التعديلات، إلا أن الإطار العام للركيزة الثانية والمبادئ المحاسبية المستقرة يفرضان معالجة محددة لها:

1. طبيعة البند: بما أن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة في الواقع العملي والشركات المساهمة الكويتية تُعتبر توزيعاً للأرباح (Distribution of Profit) وتُفيد محاسبياً بخصمها مباشرة من حساب «الأرباح المرحلة» بموجب موافقة الجمعية العمومية، فإنها لا تُصنف كمصروف تشغيلي (Operating Expense) يقلل من دخل السنة.

2. التعديل الضريبي: استناداً إلى مبدأ «الربح المحاسبي المؤهل» الذي يبحث عن الدفعات الاقتصادية قبل أي توزيعات للملاك أو أصحاب المصلحة، يجب على المستشار الضريبي والإدارة المالية التأكد من إضافة هذه المكافآت لصافي الربح في حال كانت قد حُصمت منه، أو عدم خصمها إذا كانت خارج قائمة الدخل، وذلك للوصول إلى الربح المحاسبي الصحيح قبل إجراء التعديلات.

3. النتيجة: تهدف هذه المعالجة إلى ضمان خضوع كامل الربح المحقق (قبل توزيعه) للحد الأدنى من الضريبة (15%)، اتساقاً مع فلسفة الركيزة الثانية التي لا تسمح بتقليص الوعاء الضريبي من خلال بنود تُعد في جوهرها (تخصيصاً للربح) وليست تكلفة لإنتاجه.

ملاحظة هامة 2 : يعد تحديد الطبيعة القانونية والمحاسبية لمساهمة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي (البالغة 1%) أمراً جوهرياً عند احتساب الدخل الخاضع أو صافي الربح المحاسبي، وذلك للتمييز بينها وبين الضرائب المشمولة (Covered Taxes):

1. التصنيف القانوني والمحاسبي: على خلاف الزكاة وضريبة دعم العمالة التي تؤول للخزانة العامة، تُصنف مساهمة التقدم العلمي كـ 'التزام قانوني ذو طبيعة تنموية' وجهتها جهة غير حكومية. ومحاسبياً، يتم قيدها كـ مصروف (Expense) يظهر في قائمة الدخل أو يُستحق كأعباء على الفترة، مما يؤدي قانوناً إلى تخفيض صافي الربح المحاسبي للفترة.

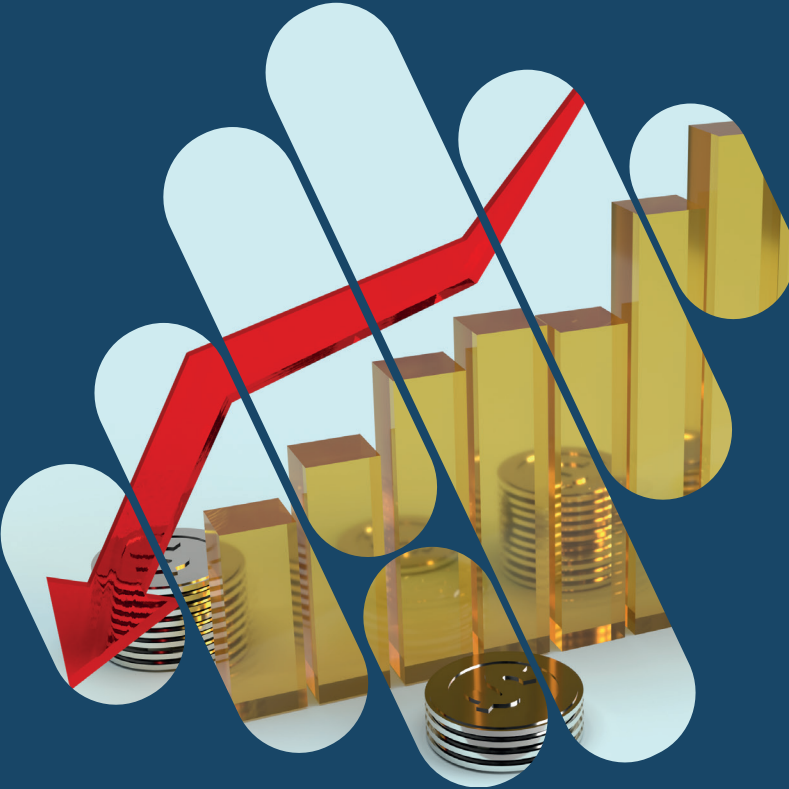
2. المعالجة في الركيزة الثانية: بما أن هذه المساهمة لا تندرج تحت تعريف «الضرائب المشمولة» الوارد في المادة (4.2) من القواعد النموذجية (كونها لا تُفرض من قبل سلطة حكومية كضريبة دخل)، وبما أنها تُعامل كمصروف إلزامي ناتج عن ممارسة النشاط وتحقيق الربح، فإن الإطار العام للركيزة الثانية يقبلها كمصروف واجب الخصم.

3. توجيه للمستشار الضريبي والإدارة المالية: عند الوصول إلى «الدخل المؤهل أو الربح المحاسبي»، يجب ترك هذه المساهمة مخصومة من الوعاء ولا يتم ردها (Add-back) كما هو الحال في المبالغ المستقطعة من الأرباح المبقاة - مكافأة أعضاء مجلس الإدارة - على سبيل المثال.

فيما يلي الفصول والمواد الواردة في اللائحة الصادرة بالقرار الوزاري رقم 55 لسنة 2025 لقانون الضريبة على مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات الصادر بالمرسوم بقانون رقم 157 لسنة 2024 ابتداء من الفصل العملي (الثالث) وحتى (الأخير):

3

« الفصل الثالث: دخل أو خسارة الركيزة الثانية



الفصل الثالث:

دخل أو خسارة الركيزة الثانية

في هذا الفصل (الهام) نتناول كافة المواد ابتداء من المادة (11) على النحو التالي:

البداية تكون بصافي الدخل أو الربح المحاسبي النهائي (بعد الضرائب والمكافآت) ثم يتم إجراء التعديلات التالية:

1 صافي مصروفات الضرائب (المادة 11):

يتطلب هذا التعديل استبعاد جميع أنواع ضرائب الدخل (سواء كانت ضرائب دخل حالية أو مؤجلة) من صافي الربح أو الخسارة المحاسبي، يشمل ذلك الضرائب المغطاة (Covered Taxes)، وضرائب الاستقطاع (Withholding Taxes)، وأي ضرائب أخرى على الدخل التي تُعامل كضريبة دخل بموجب المعايير المحاسبية المعتمدة للكيان.

شروط التطبيق: ينطبق على أي مبلغ يُعالج كمصروف ضريبة دخل في البيانات المالية للكيان المكون، سواء كان حالياً أو مؤجلاً.

الهدف هو عزل الدخل التشغيلي الأساسي للكيان قبل احتساب أثر الضرائب، حيث سيتم أخذ الضرائب في الاعتبار لاحقاً في حساب «الضرائب المغطاة المعدلة» (Adjusted Covered Taxes).

1 **الضرائب المشمولة (الحالية والمؤجلة):** يجب إضافة ضرائب الدخل التي سجلتها الشركة كمصروف في دفاترها (سواء كانت ستدفعها الآن أو مستقبلاً) إلى صافي الربح المحاسبي.

مثال: شركة «أ» حققت ربحاً صافياً قدره 100 مليون بعد خصم 20 مليون ضريبة دخل محلية.

التعديل: يجب إضافة الـ 20 مليون للربح، ليصبح الدخل لأغراض الركيزة الثانية 120 مليون.

2 **الأصول الضريبية المؤجلة المنسوبة لخسارة:** إذا سجلت الشركة أصلاً ضريبياً مؤجلاً بسبب وجود خسارة، فلا يتم احتساب هذا الأصل لتقليل دخل الركيزة الثانية.

مثال: شركة خاسرة سجلت «إيراداً ضريبياً» قدره 5 ملايين كأصل ضريبي مؤجل ناتج عن الخسارة.

التعديل: يتم استبعاد هذا الإيراد من الحسابات لضمان عدم تضخيم أو تقليل الخسارة الفعلية.

3 **الضريبة التكميلية المحلية المؤهلة (QDMTT):** أي ضريبة تكميلية تدفعها الشركة داخل الدولة لتصل إلى معدل الـ 15% لا تُعتبر مصروفاً يقلل الربح.

مثال: الشركة دفعت 2 مليون كضريبة تكميلية محلية (QDMTT) وسجلتها كمصروف.

التعديل: يجب إضافة الـ 2 مليون مرة أخرى للربح.

4 **الضرائب الناشئة بموجب قواعد الركيزة الثانية:** أي ضريبة تكميلية دولية مدفوعة بموجب قواعد GloBE لا تُخصم من الدخل.

مثال: شركة أم دفعت ضريبة تكميلية عن فرعها الأجنبي بموجب قاعدة "IIR".

التعديل: لا يجوز للشركة الأم اعتبار هذه الضريبة مصروفاً يقلل دخلها الخاضع للركيزة الثانية.

5 الضرائب القابلة للاسترداد غير المؤهلة: أي ضريبة استردتها الشركة من الدولة ولم تكن مدرجة ضمن التعريفات «المؤهلة» في اللائحة، تعامل كأنها لم تُخصم أصلاً.

مثال: استردت الشركة ضريبة مدفوعة سابقاً بقيمة 1 مليون نتيجة حافز ضريبي غير معترف به في GloBE وهو ما أدى إلى تخفيض ضريبتها المحلية- فلو كان مصروف الضريبة الفعلي للسنة 10 مليون وقامت باسترداد ضريبي غير مؤهل عن سنة سابقة بمبلغ 1 مليون فإن مبلغ الضريبة المسجل في القوائم المالية 9 مليون.

التعديل: في هذه الحالة لا يتم إنقاص هذا المبلغ من صافي مصروفات الضرائب المشمولة - يتم اعتباره كأن لم يكن وبالتالي أخذ مبلغ الضريبة قبل الاسترداد.

المعادلة الرئيسية:

صافي الربح/الخسارة المحاسبية (بعد الضريبة)

+ مصروف ضريبة الدخل الجارية (Current Tax Expense)

+ مصروف ضريبة الدخل المؤجلة (Deferred Tax Expense)

- إيراد ضريبة الدخل المؤجلة (Deferred Tax Income)

+ الضرائب القابلة للاسترداد غير المؤهلة (Non-Qualified Refundable Tax Credits)

- الضرائب القابلة للاسترداد المؤهلة (Qualified Refundable Tax Credits - QRTC its)

- + ضريبة QDMTT المدفوعة محلياً (إذا سُجّلت كمصرف)
- أي ضريبة تكميلية دولية مدفوعة وفق IIR أو UTPR
- = نقطة الانطلاق لحساب الدخل الخاضع / GloBE Income

مثال شامل: كان صافي الربح المحاسبي بعد الضريبة لأحدى الشركات الخاضعة بمبلغ 65 مليون دينار، وكانت هذه البنود واردة في قائمة الدخل:

- الضريبة الجارية 20 مليون دينار
- مصروف ضريبة مؤجلة 8 ملايين دينار
- إيراد (ضريبة مؤجلة) 3 مليون دينار
- ضرائب غير مؤهلة قابلة للاسترداد 2 مليون دينار
- ضرائب مؤهلة 1 مليون دينار
- ضريبة QDMTT 1.5 مليون دينار
- ضريبة تكميلية IIR مدفوعة 2.5 مليون دينار

المعالجة:

الدخل الخاضع = 65 مليون + (20 + 3 - 8 + 2 - 1.5 - 2.5) = 90 مليون دينار

البيان	في دفاتر الشركة (المحاسبة)	بعد تعديل المادة (11)
الدخل	10 مليون	10 مليون
الضريبة المدفوعة	1.5 مليون	1.5 مليون
استرداد (غير مؤهل)	(1 مليون) - يُطرح من الضريبة	صفر - يلغى أثره وفقاً للمادة 11
صافي الضرائب	0.5 مليون	1.5 مليون
ال ETR الناتجة	5% (ستدفع ضريبة تكميلية 10%)	15% (لن تدفع ضريبة تكميلية)

2 توزيعات أرباح الأسهم المستبعدة (المادة 12):

① **يُعدل صافي الدخل** أو الخسارة المحاسبية لكل كيان مشارك باستبعاد أي توزيعات أرباح أو غيرها من التوزيعات المستلمة أو المستحقة على الأسهم أو حصص الملكية الأخرى، وذلك على النحو التالي:

✎ توزيعات الأرباح على الاستثمارات أو الأسهم التي تمتلك الشركة فيها 10% أو أكثر من ملكية الشركة موزعة الأرباح.

✎ توزيعات الأرباح على الاستثمارات أو الأسهم التي تمتلك الشركة فيها أقل من 10% بشرط أن تكون الشركة قد إمتلك هذه الأسهم أو الاستثمار لمدة سنة أو أكثر عند توزيع هذه الأرباح.

2 الإستثناءات:

✎ **حصص محفظة الأسهم قصيرة الأجل** : هي كل ما لم يستوف الشرطين المشار إليهما أعلاه.

مثال: توزيعات عن أسهم أو حصص أقل من 10% ولم يمض على امتلاكها 12 شهر.

✎ **حصص الملكية في كيان استثماري يخضع لاختيار طريقة التوزيع الخاضعة للضريبة.**

مثال: إذا استثمرت شركة في كيان استثماري خاضع لاختيار طريقة التوزيعات الخاضعة للضريبة، فإن أرباح الكيان الاستثماري لا تُدرج ضمن دخل GloBE عند تحققها محاسبياً، وإنما يُعترف بها فقط عند توزيعها فعلياً.

وعليه، فإذا حقق الكيان الاستثماري أرباحاً قدرها 100 مليون دينار في السنة الأولى دون توزيع، فلا يُدرج أي دخل لدى المستثمر.

وفي السنة التالية، إذا قام الكيان بتوزيع أرباح وكان نصيب الشركة المستثمرة 20 مليون دينار، يُدرج هذا المبلغ فقط ضمن دخل GloBE بغض النظر عن الفترة التي نشأت فيها الأرباح الموزعة.

مثال رقمي 1:

- ↔ الدخل المحاسبي قبل الضريبة (من المثال السابق): 1 مليون دينار كويتي.
- ↔ تضمنت الإيرادات مبلغ 50 ألف دينار كويتي كتوزيعات أرباح من حصة ملكية بنسبة 5% في شركة "س" تم شراؤها قبل 3 أشهر من تاريخ التوزيع.
- ↔ تضمنت الإيرادات مبلغ 70 ألف دينار كويتي كتوزيعات أرباح من حصة ملكية بنسبة 25% في شركة "ص" تم الاحتفاظ بها لمدة 3 سنوات.

المعالجة:

يتم استبعاد مبلغ 70 ألف دينار كويتي.

أما مبلغ 50 ألف دينار فلا يتم استبعاده (لأنه من محفظة قصيرة الأجل وحصة أقل من 10%).

الدخل الخاضع لـ GloBE (معدل مبدئياً): 1 مليون - 70 ألف = 930 ألف دينار كويتي.

مثال رقمي 2: أكثر تفصيلاً

شركة (أ) كيان متعدد الجنسيات واشترت 200 سهم من اجمالي أسهم شركة (ب) المقدرة بـ 10,000 سهم وذلك في 1 يوليو 2025 وفي مارس 2026 قامت الشركة بشراء أسهم إضافية قدرها 700 سهم ، وفي ديسمبر من العام 2026 قررت الشركة (ب) توزيع أرباح بواقع 100 فلس للسهم الواحد.

المعالجة:

في مثل هذه الحالة فإن اجمالي اسهم الشركة (أ) لا تمثل الحد الأدنى 10% بالتالي سيتم النظر للبند الآخر وهو مدى احتفاظها بهذه الأسهم، حيث ان عدد 200 سهم قد بقيت لأكثر من سنة بالتالي فإن التوزيعات الخاصة بها سيتم استبعادها من الدخل الخاضع للضريبة، وأما عدد 700 سهم فلن يتم استبعاد التوزيعات الخاصة بها من الدخل الخاضع للضريبة.

ماذا لو أن الشركة قامت بشراء 900 سهم وليس 700 ، في هذه الحالة يتم تطبيق البند الأول عليها والمتمثل في نسبة الملكية التي تفوق 10% وسيتم استبعاد اية توزيعات عن كامل الأسهم من الدخل الخاضع للضريبة.

”يُعدّ البيع وارداً على الأسهم الأحدث أولاً (LIFO)، وذلك انسجاماً مع مبدأ مكافحة التحايل على شرط الاحتفاظ لمدة 12 شهراً المقرر في قواعد GloBE«.

مثال رقمي 3:

نفس معطيات المثال السابق، ولكن بافتراض أن الشركة (أ) قررت بيع عدد 40 سهم في سبتمبر من العام 2026 فكيف ستكون المعالجة؟.

المعالجة:

يعتبر بيع هذه الأسهم بمثابة بيع للأسهم الواردة لاحقاً أو أخيراً وبالتالي فإن توزيع الأرباح عن الأسهم 200 سيبقى مستبعداً من الدخل الخاضع للضريبة.

نوع التوزيعات	نسبة الملكية	مدة الحياة (الاحتفاظ)	المعالجة في دخل GLoBE
توزيعات أرباح المحفظة (Short-term)	أقل من 10%	أقل من 12 شهر	تُدرج (خاضعة للضريبة)
توزيعات أرباح استثمارية (Strategic)	10% فأكثر	لا يشترط مدة	تُستبعد (غير خاضعة)
توزيعات أرباح طويلة الأجل	أي نسبة (حتى 1%)	12 شهر فأكثر	تُستبعد (غير خاضعة)
توزيعات من كيانات شفافة	حسب طبيعة الكيان	لا يشترط	تُستبعد (تخضع لقواعد أخرى)

3 المكاسب أو الخسائر المستبعدة من حقوق الملكية (المادة 13):

أولاً: المكاسب أو الخسائر المستبعدة (الأصل العام)

تنص المادة على تعديل صافي الدخل المحاسبي باستبعاد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن «حقوق الملكية» (الأسهم) لتجنب الازدواج الضريبي أو تقلبات القيمة العادلة غير المحققة، ويشمل الاستبعاد ثلاث حالات رئيسية:

- 1. التغير في القيمة العادلة:** أي أرباح أو خسائر ناتجة عن إعادة تقييم الأسهم في الدفاتر (غير محققة)، بشرط ألا تكون ضمن «محفظة أسهم» (التي تقل ملكيتها عن 10%).
- 2. طريقة حقوق الملكية:** استبعاد الأرباح أو الخسائر المدرجة في صافي الربح والناتجة عن استثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة أو شركات تابعة غير مجمعة.
- 3. التصرف في حصص الملكية:** الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع الأسهم فعلياً، بشرط ألا تكون «محفظة أسهم».

مثال عملي (1) على الأصل العام:

شركة كويتية تملك 15% من أسهم شركة زميلة، في نهاية العام سجلت الشركة أرباحاً دفترية بقيمة 50 ألف دينار ناتجة عن «حصة الأرباح» في الشركة الزميلة (طريقة حقوق الملكية).

المعالجة:

يتم استبعاد الـ 50 ألف دينار من الدخل الخاضع، تُطرح من الربح المحاسبي.

ثانياً: خيار إدراج الاستثمارات في حقوق الملكية (الخيار البديل)

يجوز للمجموعة اختيار إدراج (بدلاً من استبعاد) المكاسب والخسائر المنسوبة لحصص ملكية معينة باستثناء الحصص المؤهلة (القابلة للبيع والتحويل - التي تحقق عوائد ضريبية مؤهلة - ان تكون ملكية وليست بصفة دين) ضمن الدخل الخاضع، وذلك في حالات ثلاث محددة:

1 المكاسب/الخسائر الخاضعة للضريبة محلياً

أ. إذا كانت هذه التغيرات في القيمة العادلة تخضع للضريبة المحلية في الكويت (أو دولة الكيان) على أساس «القيمة السوقية» أو التغير في القيمة العادلة.

مثال: شركة تملك أسهم استثمارية زادت قيمتها بمقدار 30 ألف دينار (غير محقق)، إذا كان القانون المحلي يفرض ضريبة على هذه الزيادة السنوية، يمكن للمجموعة اختيار إدراجها في الدخل الخاضع للاستفادة من مطابقة الدخل مع الضرائب المدفوعة.

ب. إذا كان المالك في بلده لا يدفع ضريبة على التغيرات في القيمة العادلة إلا عند «التحقق» (أي عند البيع الفعلي وليس عند التقييم السنوي) فإنه يحق للمالك أو الشركة إدراج التقلبات في القيمة العادلة ضمن الدخل الخاضع بشرط أن تتضمن حساباته الضريبية «مصرف الضريبة المؤجلة» الناتج عن هذه التغيرات.

مثال: نفس المثال السابق لكن القانون المحلي لا يفرض ضريبة إلا عند (البيع)، محاسبياً تقوم الشركة بتسجيل التزاماً ضريبياً مؤجلاً DTL بقيمة 4.5 ألف دينار مقابل الزيادة في قيمة الأسهم (30 ألف $\times$ 15% او معدل الضريبة المحلي).

المعالجة: يُسمح للشركة بإدراج مبلغ 30 ألف دينار ضمن الدخل الخاضع لأن هناك مصروف ضريبة مؤجل بمبلغ 4.5 ألف دينار مسجل في البيانات المالية.

2 حصص الملكية ذات التأثير الجوهري في «الكيانات الشفافة ضريبياً»

إذا كان الاستثمار في كيان شفاف (مثل شركة تضامن أو صندوق استثماري لا يدفع ضريبة ككيان مستقل بل عبر الشركاء)، ويقوم المالك بالمحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية (كشركة زميلة على سبيل المثال).

مثال: شركة كويتية تملك حصة مؤثرة في «صندوق استثماري شفاف» - مصنف استثماري في زميلة، نصيبها من أرباح الصندوق 10 آلاف دينار، إذا اختارت المجموعة «خيار الإدراج»، فإنها تُدخل هذه الأرباح في حساب الدخل الخاضع لأنها ستدفع عنها ضريبة بصفتها شريكاً.

3 عمليات التصرف الخاضعة للضريبة بالكامل

إذا تم بيع حصص الملكية ونتج عنها أرباح دخلت في «الوعاء الضريبي المحلي» للمالك دون أن تستفيد من إعفاءات تماثل إعفاء المساهمة، أما إذا لم يكن هذا الدخل خاضع للضريبة محلياً فلا يمكن إختيار (الإدراج).

مثال: قامت شركة ببيع حصتها في شركة تابعة بنسبة 12% وحققت ربحاً قدره 100 ألف دينار، إذا كانت هذه الأرباح خاضعة للضريبة المحلية بنسبة كاملة، يمكن إختيار إدراجها بدلاً من استبعادها.

ثالثاً: شروط وضوابط الخيار (مدة الالتزام)

إذا اختارت المجموعة «إدراج» هذه الاستثمارات، فإن هناك قواعد صارمة للالتزام:

➤ **مدة الخمس سنوات:** يُعد هذا الخيار ملزماً لمدة خمس فترات ضريبية متتالية، ولا يجوز إلغاؤه خلال هذه المدة.

➤ **الشمولية:** يطبق الخيار على جميع حصص الملكية التي يمتلكها الكيان المشارك في الدولة المعنية (باستثناء محفظة الأسهم).

➤ **مطابقة الضرائب:** عند ممارسة هذا الخيار، يجب إدراج جميع مصروفات الضرائب (الحالية والمؤجلة) المترتبة على هذه المكاسب ضمن «الضرائب المشمولة المعدلة» (Adjusted Covered Taxes) لضمان حساب معدل ضريبة فعلي (ETR) دقيق .

قد يتسائل قارئ: لماذا على الشركة أن تلجأ لمثل هذا الخيار؟

قد تلجأ الشركات لمثل هذا الخيار لعدة أسباب، لكني سأقتصرها على سببين مهمين:

1. إذا ما كانت رؤية الشركة أو الكيان بأن الاستثمارات في حقوق الملكية قد تحقق خسائر غير محققة خلال الخمس سنوات القادمة – إما لأسباب اقتصادية أو لأوضاع جيوسياسية في المنطقة أو العالم – وهذا تحدده رؤية المدراء الماليين أو المختصين في الشركة، وبالتالي فمن الأفضل للشركة أن تختار خيار (الإدراج) كي تتجنب سداد ضريبة أكبر ولتحمي وعائها الضريبي.

2. إذا كانت الشركة أو الكيان في دولة تطبق ضرائب على أرباح الأسهم، فإن من مصلحة الشركة أن تختار خيار (الإدراج) لتخفّض وعائها الضريبي من خلال أخذ معدل الضريبة على أرباح الأسهم (المحلية) من ضمن الضرائب المغطاة (الضرائب المغطاة – Covered Tax) وهو ما سوف نتطرق له في موضع لاحق – تذكر هذا المثال جيداً.

نوع المكسب أو الخسارة	شرط الملكية	شرط المدة (للمحفظه)	المعالجة في دخل GLOBE
تغير القيمة العادلة (غير محقق - OCI/PL)	10% فأكثر	لا يشترط	تُستبعد (الأصل العام)
تغير القيمة العادلة (محفظه أسهم)	أقل من 10%	أقل من 12 شهر	تُدرج (خاضعة)
أرباح أو خسائر بيع الأسهم (التصرف)	10% فأكثر	لا يشترط	تُستبعد (إعفاء المساهمة)
أرباح أو خسائر بيع (محفظه أسهم)	أقل من 10%	أقل من 12 شهر	تُدرج (خاضعة)
دخل طريقة حقوق الملكية (Equity Method)	تأثير جوهري	لا يشترط	تُستبعد (دائماً)

4 مكاسب او خسائر أسعار صرف العملات الاجنبية - أدوات التحوط (المادة 14):

يتم التعامل مع الأرباح والخسائر الناتجة عن صرف العملات الأجنبية بسبب أدوات التحوط (مثل العقود الآجلة) التي تستخدمها الشركات لحماية استثماراتها في الخارج من تقلبات العملة كما في مكاسب وخسائر حصص الملكية في المادة السابقة (المادة 3 أعلاه)، وذلك شريطة تحقق الشروط الآتية:

⇐ تغطية مخاطر العملة المتعلقة بحصص ملكية (باستثناء محفظة الأسهم)، بحيث تكون اداة التحوط حماية قيمة الاستثمار في الشركة من تغير سعر الصرف.

⇐ **مثال:** شركة تملك شركة تابعة في دولة اخرى عملتها اليورو، ولكي تحمي استثمارها من انخفاض قيمة اليورو مقابل الدينار، تدخل في عقد تحوط.

↔ الإدراج ضمن بيان الدخل الشامل الآخر OCI، يجب أن تكون هذه الأرباح أو الخسائر قد تم تسجيلها في دفاتر الشركة ضمن بند الدخل الشامل الآخر.

↔ **مثال:** عندما يتغير سعر الصرف تظهر الفروقات في حساب احتياطي ترجمة العملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية وليس في قائمة الأرباح والخسائر مباشرة.

↔ فعالية التحوط وفقاً للمعايير المحاسبية، بحيث تمثل الأداة المستخدمة تحوطاً فعالاً بناءً على المعايير المحاسبية الدولية مثل معيار IFRS9.

↔ **مثال:** إذا كانت الخسارة في قيمة الاستثمار في دولة أوروبية نتيجة العملة هي 10 آلاف دينار، وربح عقد التحوط هو 9 آلاف دينار فإن هذا يعتبر تحوطاً فعالاً إلى حد كبير.

الأثر العملي عند تفعيل الخيار (خيار الخمس سنوات): إذا اختارت الشركة تفعيل هذه المادة فسيتم التعامل مع أرباح أو خسائر صرف العملات الخاصة بأدوات التحوط كأنها مكاسب أو خسارة حقوق ملكية مستبعدة.

تنبيه مهمي هام: لا يكفي أن تكون أداة التحوط (Hedging Instrument) مستوفية لشروط معايير المحاسبة الدولية كالمعيار IFRS 9 ليتم استبعاد مكاسبها أو خسائرها من الدخل الخاضع، ففي قواعد الركيزة الثانية يخضع استبعاد أداة التحوط لـ (مبدأ التبعية) للأصل المحمي، حيث يشترط لاستبعاد مكاسب أو خسائر التحوط أن تكون حصة الملكية (الأسهم) المحمية هي نفسها «حصة ملكية مستبعدة».

فإذا لم تكن الأسهم مستبعدة (مثل محفظة الأسهم قصيرة الأجل)، فإن نتائج أداة التحوط المرتبطة بها يجب أن تُدرج في الدخل ولا تُستبعد، وذلك لمنع حدوث تشوه في معدل الضريبة الفعلي ETR يكون ناتج عن اعتراف بالدخل في جانب واستبعاده في الجانب المقابل.

مثال: شركة كويتية تمتلك محفظة أسهم 5% فقط (ليست حصة مستبعدة)، وقامت بالتحوط ضد تقلبات قيمتها العادلة.

المعالجة: بما أن أرباح هذه الأسهم تُدرج في الدخل الخاضع (لا يتم استبعادها) لأنها محفظة أسهم قصيرة الأجل، فإن مكاسب أو خسائر أداة التحوط يجب أن تُدرج أيضا ضمن الدخل الخاضع.

5 المكاسب او الخسائر من طريقة إعادة التقييم المشمولة (المادة 15):

أولاً: المبدأ العام

إذا كانت الشركة تستخدم نموذج إعادة التقييم بالنسبة لأصولها الثابتة (الممتلكات - المعدات - الآلات -.....)، يتطلب هذا التعديل إدراج صافي المكاسب او الخسائر المتعلقة بها التي يتم قيدها في الدخل الشامل الآخر OCI ، بحيث يتم ادراج تلك المكاسب او الخسائر في صافي الدخل الخاضع.

هذا يعني أن المكاسب او الخسائر غير المحققة الناتجة عن إعادة تقييم هذه الأصول تُضاف أو تُطرح من صافي الربح المحاسبي عند حساب الدخل الخاضع.

ينطبق هذا على الأصول التي يتم تقييمها بطريقة إعادة التقييم (عادة بموجب المعيار المحاسبي مثل IAS16) حيث يتم تسجيل التغيرات في القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر OCI.

مثال 1: القيمة الدفترية للمعدات 100 ألف دينار ومصرف الاستهلاك السنوي 5 آلاف دينار ، وفي نهاية السنة كانت قيمة المعدات 120 ألف حيث تم تسجيل ربح غير محقق في قائمة الدخل الشامل الآخر قدره 20 ألف.

في هذه الحالة يتم ادراج هذا الربح غير المحقق ضمن الدخل الخاضع على الرغم من أن منشأه هو قائمة الدخل الشامل الآخر وليس قائمة الدخل P&L.

الإستثناء:

هذا التعديل لا ينطبق إذا اختارت الشركة تفعيل (خيار استخدام طريقة التحقق الفعلي - والمنصوص عليها في المادة 24 من اللائحة التنفيذية) بحيث يتم تأجيل الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة التقييم لحين تحقق البيع أو التخلص من الأصل، بحيث لا يتم ادراج الارباح والخسائر الناتجة عن إعادة التقييم ضمن الدخل الخاضع، وبنفس الوقت لا يتم الاعتراف بأي مصروف استهلاك خاص بإعادة التقييم.

مثال 2: بنفس معطيات المثال السابق: القيمة الدفترية للمعدات 100 ألف دينار ومصروف الاستهلاك السنوي 5 آلاف دينار، وعمره الانتاجي 20 سنة وفي نهاية السنة كانت قيمة المعدات 120 ألف واصبح مصروف الاستهلاك الجديد 6 آلاف دينار للسنة القادمة.

في هذه الحالة يتم إعادة مبلغ 1000 دينار للدخل الخاضع كون هذا المبلغ خاص بإعادة التقييم والتي أصلا آلت الى الدخل الشامل الآخر، وحتى لا يكون هناك تشوه ضريبي، يجب إعادة المصروف او الجزء الخاص بالمعدات نتيجة إعادة التقييم للدخل الخاضع، حيث أن مصروف الاستهلاك كان بمبلغ 5 آلاف دينار ولكنه زاد الى 6 آلاف دينار خلال السنة الجديدة (بعد التقييم) $\frac{120,000}{120} = 6,000$ دينار مما يعني أن هناك زيادة قدرها ألف دينار خاصة بزيادة القيمة (نتيجة إعادة التقييم) وبالتالي يسلتزم استبعادها طوال مدة بقاء الأصل بحوزة الشركة أو لحين التخلص منه او بيعه - وكذلك بالنسبة لمصروف الاستهلاك الناتج عن خسارة إعادة التقييم يتم إعادة ادراجه في الدخل الخاضع من ضمن المصاريف المسموح بها.

مثال 3 (شامل الحاليتين): أصل تكلفته 100 مليون ومصروف الاستهلاك 5 ملايين وارتفعت قيمته السوقية الى 120 مليون.

البيان	الوضع المحاسبي	حساب GloBE تفعيل طريقة التحقق (المادة 24) الفعلي	حساب GoBE إدراج المكاسب (المادة 15) والخسائر
دخل تشغيلي	50,000,000	50,000,000	50,000,000
مصروف الاهلاك	(6,000,000)	(5,000,000)	(6,000,000)
مكسب إعادة التقييم (يظهر في OCI)	لا يظهر في قائمة الربح	لا يظهر في قائمة الربح	20,000,000 +
صافي الربح/الخسارة	44,000,000	-	-
صافي الدخل لأغراض GloBE (قبل الضريبة)	-	45,000,000	64,000,000

من الملاحظ أن الدخل الخاضع وفق وضع تفعيل (خيار طريقة التحقق الفعلي) 45 مليون أكبر من الدخل المحاسبي 44 مليون بسبب إضافة مبلغ 1 مليون الخاص بالاستهلاك نتيجة زيادته من 5 مليون إلى 6 مليون بسبب أثر زيادة القيمة العادلة للأصل.

كما أنه من الملاحظ وجود اختلاف كبير بين الدخل الخاضع بناء على تفعيل خيار طريقة التحقق الفعلي 45 مليون مقارنة مع خيار الإدراج (الأصيل) 64 مليون، وهنا من المنطقي أن تختار الشركة خيار التفعيل ولا تتحمل سداد ضريبة أكبر، لكن في المقابل وعلى المدى المتوسط عندما تتصرف الشركة بالأصل (بيع) فإنها وفقاً لخيار الاستبعاد ستخضع هذه الأرباح للدخل الخاضع وهو ما سينتج عنه إيجاد مبلغ ضريبي كبير ومؤثر في البيانات المالية المستقرة سنوياً - في المقابل لو اختارت خيار (الإدراج) فلن تتم محاسبتها عن أية أرباح تتحقق عند البيع.

خيار طريقة التحقق الفعلي، قد تلجأ له الشركات في الدول التي لا توجد فيها ضرائب أخرى.

خيار الإدراج، تلجأ له الشركات في الدول التي توجد فيها ضرائب أخرى عالية للاستفادة من إضافة معدلات تلك الضرائب المحلية لتصبح من ضمن الضرائب المغطاة (Covered Tax) – سنتناولها لاحقاً.

6 المصروفات غير القانونية والغرامات والعقوبات (المادة 17):

يتم تعديل صافي الدخل أو الخسارة المحاسبية عن المصروفات غير القانونية والغرامات و أية رسوم ومبالغ ناتجة عن عقوبات وذلك باستبعادها أو إضافتها للدخل الخاضع.

⇨ **المدفوعات غير القانونية:** اذا قامت الشركة بسداد او دفع مبالغ لتأدية أعمال غير قانونية او مجرمة في الدولة التي تقع فيها أو الدولة التي يقع فيها مقر الشركة الأم النهائية، فإن هذه المصروفات لا يتم الاعتراف بها من ضمن المصاريف المسموح بها، وبالتالي يتم إعادتها للدخل الخاضع.

⇨ **مثال:** اذا دفع فرع شركة كويتية في دولة أجنبية عمولة تعتبر قانونية في تلك الدولة، ولكنها تعتبر «رشوة مجرمة» بموجب قانون دولة الكويت (مقر الشركة الأم النهائي) – أو تكون الشركة نفسها في دولة الكويت دفعت مصروف غير قانوني بموجب قوانين الدولة فإن هذا المصروف يجب استبعاده من وعاء الدخل الخاضع.

⇨ **الغرامات والجزاءات الناتجة عن عقوبات مفروضة على الكيان:** اذا كانت هذه الغرامات والجزاءات نتيجة مخالفة الشركة أو الكيان للقوانين المحلية كمخالفة قوانين البيئة أو التجارة أو أية جهات حكومية إذا ما بلغ مجموع هذه الغرامات والجزاءات مبلغ 50 ألف يورو أو ما يعادلها بالدينار الكويتي أو أكثر، لا يتم الاعتراف بها كمصروف مسموح به ومن ثم يتم إعادتها للدخل الخاضع.

7 أخطاء الفترة السابقة والتغيرات في المبادئ المحاسبية (المادة 18):

تم تعديل صافي دخل الفترة الحالية بمبلغ الخطأ أو التغير في السياسة المحاسبية الذي أثر على الرصيد الافتتاحي لحقوق الملكية، وذلك لضمان إدراج هذا المبلغ ضمن وعاء الركيزة الثانية.

ويُستثنى من ذلك التصحيحات التي تؤدي لتخفيض ضرائب سابقة بمبلغ يقل عن مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي.

التوضيح: إذا كان الخطأ أو التغير في السياسة المحاسبية نتج عنه زيادة في حقوق الملكية لبداية السنة الضريبية، فهذه الزيادة خاصة بأثر سنة أو سنوات سابقة، وبالتالي فإن قواعد الركيزة الثانية تتطلب إدراج هذه الزيادة في الدخل الخاضع للسنة الحالية.

أمّا إذا كان قد نتج عنه تخفيض في حقوق الملكية لبداية السنة الضريبية، فإن هذا التخفيض يجب أن يتجاوز مبلغ 1 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي حتى يتم اعتماده وتخفيضه من الدخل الخاضع للسنة الحالية.

مثال: اكتشفت الشركة (أ) في عام 2026 أنها سجلت مصروفاً بالخطأ في عام 2024 بمبلغ ضخم، وتريد تصحيحه بأثر رجعي في الرصيد الافتتاحي لحقوق ملكية العام 2026.

الحالة (الأولى): إذا كان مبلغ المصروف أقل من 1 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي فإن قواعد الركيزة الثانية تعتبر أن هذا الخطأ بسيط ولا يشمل التعديل.

الحالة (الثانية): إذا كان مبلغ المصروف أكثر من 1 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي، يتم تخفيض الدخل الخاضع للسنة الحالية بهذا المبلغ.

8 مصروفات التقاعد المستحقة (المادة 19):

تهدف هذه القاعدة إلى تحويل معالجة مصروفات التقاعد من أساس الاستحقاق المحاسبي إلى أساس المساهمات الفعلية للصناديق، فبينما تسمح المعايير المحاسبية بتسجيل مصروفات تقديرية لالتزامات التقاعد المستقبلية، فإن قواعد الرخصة الثانية لا تعتد إلا بالمبالغ التي تم دفعها فعلياً (Contributions) لصندوق التقاعد خلال السنة الضريبية، ويتم رد أي فروقات ناتجة عن التقديرات المحاسبية إلى وعاء الدخل.

مثال: في نهاية السنة قام الخبير الاكتواري في الشركة باحتساب مصروف التقاعد للموظفين لهذا العام وقدّر ذلك بمبلغ 100 ألف دينار حيث قامت الشركة بالاعتراف بمصروف في قائمة الدخل بهذا المبلغ، في حين أنه خلال السنة قامت الشركة بتحويل مبالغ فعلية إلى صندوق التقاعد لتغطية التزاماتها بمبلغ 40 ألف دينار.

المعالجة: هذه القاعدة تعتمد ما تم تحويله من مبالغ فعلية دون التقديرية أو الاكتوارية، وبالتالي يترتب على ذلك الاعتراف بمبلغ 40 ألف دينار وإعادة مبلغ 60 ألف دينار إلى الدخل الخاضع.

القاعدة تقول : المساهمات المدفوعة - المصروف المعترف به = الفرق (مكسب أو خسارة).

9 التنازل عن الديون (المادة 20):

إذا تم إعفاء الشركة أو الكيان المشارك من دين ونتيجة لذلك حققت الشركة صافي دخل تم تسجيله محاسبياً و أدرج من ضمن صافي الدخل المحاسبي، فإن قواعد الرخصة الثانية تستبعد هذا الدخل من الدخل الخاضع بشرط تحقق أحد البنود التالية:

↩ إذا كان الإعفاء صادر بموجب إجراءات اعسار او افلاس صادرة من محكمة او جهة قضائية او اذا تم تعيين أمين تفيضة مستقل.

↩ إذا كان الإعفاء صادر من طرف ثالث (دائن خارجي لا علاقة له بالشركة او الكيان الخاضع) وكان من المتوقع ان الشركة ستصبح معسرة خلال 12 شهرا لولا هذا الإعفاء من الدين.

↩ إذا لم ينطبق البندين (أعلاه) وكانت التزامات الشركة تتجاوز القيمة السوقية العادلة لأصولها قبل إعفاء الدين، يتم استبعاد الدخل الذي يحقق التعادل بين الأصول والالتزامات شريطة أن يكون الدائن أجنبيا عن الشركة او الكيان الخاضع.

مثال: القيمة العادلة لأصول الشركة 100 ألف دينار وإلتزاماتها تبلغ 130 ألف دينار، وقد تم اعفاءها من دين قدره 50 ألف دينار، في هذه الحالة يتم استبعاد مبلغ 30 ألف دينار فقط (المبلغ الذي حقق التعادل بين الاصول والالتزامات).

10 التعويض القائم على الأسهم (المادة 21):

تسمح هذه المادة للمجموعة (من خلال الكيان المكون المكلف بالإقرار) باختيار استبدال المبلغ المحاسبي لمصروف المكافآت القائمة على الأسهم (المسجل في البيانات المالية) بالمبلغ الذي يُسمح بخصمه لأغراض ضريبة الدخل المحلية في تلك الولاية القضائية.

للتوضيح: خيار تعويضات الأسهم هو نظام مكافآت او حوافز تصدرها الشركة للموظفين بحيث تعطيمهم الحق بشراء عدد معين من أسهم الشركة بقيمة رمزية بعد أربع سنوات مثلا.

على سبيل المثال: الشركة أصدرت أسهم تعويض أو مكافأة عددها 1000 سهم تستحق بعد 4 سنوات بمبلغ 500 دولار، وقد كانت القيمة السوقية

للسهم في تاريخ المنح 1 دولار أي أن قيمتها تساوي 1000 دولار في حين أصبحت في تاريخ الممارسة أو الاستحقاق بسعر 3 دولار، هنا يحق للموظف شراء هذه الأسهم بمبلغ 500 دولار وتقوم الشركة بالاعتراف بمبلغ 1000 دولار كمصروف تعويضات الموظفين بحيث يتم تحميل كل سنة 250 دولار حتى السنة الرابعة (من ح/ مصروف تعويضات الموظفين 250 دولار - إلى ح / حقوق ملكية أو احتياطي خيارات الأسهم)

في نهاية السنة الرابعة بعد استحقاق الموظف لها يكون القيد:

01	500 من ح/ النقدية
02	1000 من ح/ احتياطي خيارات الأسهم
03	1500 إلى ح/ رأس المال أو علاوة الإصدار

شروط التطبيق:

- يُفعل هذا الخيار عندما يختلف المبلغ المسموح بخصمه ضريبياً للمكافآت القائمة على الأسهم (غالباً عند ممارسة الخيار) عن المبلغ المسجل كمصروف محاسبي (غالباً عند المنح أو الاستحقاق).
- الخيار هو خيار لمدة خمس سنوات (Five-Year Election)، ويجب تطبيقه باستمرار على جميع الكيانات المكونة في نفس الولاية القضائية التي تم تفعيل الخيار فيها.
- إذا انتهى الخيار دون ممارسة، يجب على الكيان أن يُدرج المبلغ الذي تم خصمه سابقاً كدخل إضافي لـ GloBE.
- الكيان المكون الذي تكبد المصروف وتلقى الخدمة هو الذي يُسمح له بخصم هذا المصروف، حتى لو كانت الأسهم صادرة عن كيان آخر في المجموعة.

مثال عملي:

الكيان المكون: «شركة أ» في دولة (س)

الوضع الافتراضي (بدون الخيار):

- ↔ مصروف المكافآت القائمة على الأسهم المسجل محاسبياً: 1 مليون دينار.
- ↔ الخصم الضريبي المسموح به محلياً (عند ممارسة الخيارات): 5 مليون دينار.
- ↔ صافي الربح المحاسبي قبل مصروف المكافآت: 10 مليون دينار.
- ↔ دخل GloBE (افتراضي): 10 مليون - 1 مليون = 9 مليون دينار.
- ↔ الدخل الخاضع للضريبة محلياً: 10 مليون - 5 مليون = 5 مليون دينار.
- ↔ إذا كان المعدل الضريبي المحلي 15%، الضريبة المحلية = 750 ألف دينار (15% من 5 مليون).
- ↔ معدل الضريبة الفعلي وفقاً لقواعد الركيزة ETR = $\frac{750,000}{9,000,000} = 8.33\%$
- ↔ مما سيؤدي إلى ضريبة تكميلية.

مع تفعيل الخيار:

يتم استبعاد المصروف المحاسبي للمكافآت القائمة على الأسهم من دخل GloBE

يتم إدراج الخصم الضريبي المسموح به محلياً لهذا المصروف في دخل GloBE

بال تطبيق: الدخل المحاسبي 9 مليون + المصروف 1 مليون - الخصم الضريبي المحلي 5 مليون
الدخل الخاضع = 5 مليون.

يهدف هذا الخيار إلى مواءمة معالجة المكافآت القائمة على الأسهم بين القواعد المحاسبية والضريبة المحلية لغرض GloBE، عندما يكون

الخصم الضريبي أكبر بكثير من المصروف المحاسبي (وهو أمر شائع)، فإن تفعيل هذا الخيار يقلل من دخل GloBE، مما يؤدي إلى ارتفاع المعدل الضريبي الفعلي (في المثال أعلاه، $5,000,000 / 750,000 = 15\%$) ويقلل أو يلغي الضريبة التكميلية.

11 السعر المحايد (المادة 22):

تفرض هذه المادة على الشركات متعددة الجنسيات تعديل أرباحها أو خسائرها المحاسبية إذا كانت المعاملات التي تمت بين شركتين تتبعان لنفس المجموعة (معاملات بينية) سواء داخل الولاية القضائية الواحدة أو بين عدة ولايات قضائية مختلفة قد سُجلت بأسعار تختلف عن الأسعار التي كان سيتم التعامل بها بين أطراف مستقلة.

وهذا المادة أو القاعدة وضعت لتحديد أية أسعار بين كيانات المجموعة تكون غير عادلة ولا تعبر عن السعر العادل أو المحايد، وذلك لمنع نقل الأرباح عبر مثل هذه العمليات بأسعار التحويل بين فروعها للتهرب من الوصول إلى الحد الأدنى للضريبة 15%.

مثال: باعت الشركة (أ) خدمة استشارية أو أحد الأصول لشركة (ب) المكوّن معها في نفس المجموعة بمبلغ 200 ألف دينار في حين أن السعر المحايد (سعر السوق) كان بمبلغ 1 مليون دينار.

المعالجة: أحياناً تلجأ بعض الشركات إلى مثل هذا العمل لعدة أسباب منها على سبيل المثال عندما يكون معدل الضريبة المحلية في دولة الشركة (أ) مرتفع جداً فتلجأ لذلك كي لا تتكبد ضريبة في ولايتها القضائية وأحياناً للتميرير بين كيانات المجموعة، عندما تقوم الشركة (ب) بتميرير هذا الأصل أو الخدمة وبيعها لطرف ثالث كان بإمكان الشركة (أ) أن تتعامل معه مباشرة لولا وجود معدل ضريبي مرتفع في ولايتها القضائية.

هنا يتطلب إضافة مبلغ الفرق في الدخل الخاضع الخاص بالشركة (أ) وإضافة المصروف بالفرق بالنسبة للدخل الخاضع للشركة (ب)، أي أن يكون التعديل متماثلاً لضمان عدم ازدواج الضريبي بحيث إذا تم تعديل دخل الشركة (أ) بالزيادة، يجب تعديل دخل الشركة (ب) بالنقص بنفس المقدار.

12 التخفضات الضريبية القابلة للاسترداد المؤهلة والتخفضات القابلة للتحويل والتسويق (المادة 23):

قبل تناول هذا البند بشكل مفصل، أود التأكيد على أن قواعد الركيزة الثانية تحاول القضاء على التنافس الضريبي بين الدول، فالدولة التي تقدم منح أو تخفيضات ضريبية بقصد جذب الاستثمارات أو غيرها من المقاصد الاقتصادية، لن تبلغ مقاصدها مع قواعد الركيزة الثانية حيث أن هذه التخفيضات إن تمت فستتحصل عليها دولة أخرى، وهو ما قد يضطر هذه الدولة إلى تغيير نهجها الضريبي بحيث لا يتآكل وعاءها الضريبي وكأنها تقدم منح للدول الأخرى وليس للشركات.

1 التخفضات الضريبية القابلة للاسترداد المؤهلة (QRTC): هي حوافز نقدية تقدمها الدولة للشركة أو تسمح بخصمها من الضريبة المحلية وبشرط تكون قابلة للاسترداد، يعني الدولة تدفعها نقداً للشركة.

مثال 1: شركة (أ) حصلت على حافز حكومي مؤهل قدره 100 ألف دينار (منحة نقدية)، وفيما يلي المعلومات:

صافي الدخل المحاسبي: 1 مليون

معدل الضريبة المحلي: 15%

الحافز: 100 ألف تم استلامها نقداً

صافي الدخل وفقاً للضريبة المحلية: 1 مليون - 100 ألف = 900 ألف

الضريبة المحلية: 135 ألف (900 ألف × 15%)

المعالجة: وفقا لقواعد GloBE تتم إعادة مبلغ 100 ألف للدخل الخاضع ليصبح 1 مليون

$$\text{ويتم إعادة احتساب معدل الضريبة الفعلي} = \frac{135,000}{1,000,000} = 13.5\%$$

مثال 2: نفس المعطيات ولكن الحافز ليس نقدا بل يُستخدم أولا لتخفيض الضريبة وأي فائض يتم رده نقدا.

$$\text{الضريبة المدفوعة} = 135 \text{ ألف} - 100 \text{ ألف الحافز} = 35 \text{ ألف}$$

المعالجة: تتم إعادة مبلغ 100 ألف للدخل الخاضع ليصبح 1 مليون وإعادة الضريبة الى أصلها قبل الخصم 135 ألف لتكون النتيجة بنفس المثال السابق.

مثال 3: الشركة حققت خسارة محاسبية (200 ألف) والحافز النقدي 100 ألف فلا توجد ضريبة محلية لتحقيق خسارة.

المعالجة: إعادة مبلغ 100 ألف للدخل الخاضع ومع ذلك لا توجد ضريبة لتحقيق خسارة 100 ألف + (200 ألف) = (100 ألف).

مثال 4: بافتراض ان الحافز يخضع للضريبة المحلية، أي أن صافي الدخل المحلي 1 مليون (900 ألف تشغيلي + 100 ألف حافز)، والضريبة المحلية 150 ألف (15% × 1 مليون).

المعالجة: وفقا لقواعد GloBE بما أنه قد تم إخضاع الحافز للضريبة المحلية فلا يوجد أي تعديل أو أثر.

2 التخفيض القابل للتحويل والتسويق (MTTC): هي حوافز ضريبية تمنحها الدولة للشركة، ويحق للأخيرة بيعها أو تحويلها لشركة أخرى بمقابل نقدي ولكن لا يمكن استرداده من الدولة نفسها.

مثال 1: شركة (ب) لديها مشروع طاقة متجددة وقد منحتها الدولة اثتمان ضريبي بقيمة 50 ألف دينار.

المعالجة: بما أن الائتمان الضريبي قابل للتسويق يعتبر إيراد او دخل، فيضاف للدخل الخاضع.

مثال 2 : قامت الشركة (ب) ببيع الائتمان الضريبي لبنك محلي بقيمة 40 ألف.

المعالجة: يتم إدراج مبلغ 40 ألف ضمن الدخل الخاضع فقط وليس مبلغ 50 ألف.

وجه المقارنة	المؤهل القابل للاسترداد (QRTC)	القابل للتحويل والتسويق (MTTC)
من أين يأتي النقد؟	من خزانة الدولة مباشرة.	من شركة أخرى تشتري الائتمان.
الشرط الأساسي	أن يكون قابلاً للاسترداد نقداً خلال 4 سنوات.	أن يكون قابلاً للبيع لطرف غير مرتبط بسعر السوق.
المعاملة في GloBE	يُدرج ك دخل خاضع.	يُدرج ك دخل خاضع.
الأثر الاقتصادي	يضمن للشركة المنفعة حتى لو لم تحقق أرباحاً.	يضمن للشركة المنفعة عبر بيع الائتمان لآخرين.

3 الحافز المرتبط او المتعلق بأحد الأصول: اذا كان الحافز الذي تمنحه الدولة متعلقا باقتناء أحد الأصول، يجوز للشركة او الكيان اتباع سياسة محاسبية تؤدي الى أحد الأمرين:

➡ تخفيض القيمة الدفترية للأصل: فمثلا لو كان الحافز 20 ألف وقيمة الأصل 100 ألف، تقوم الشركة بتخفيض قيمة الأصل ليصبح 80 ألف ويصبح مصروف الاستهلاك أقل - وفي هذه الحالة لا يترتب على ذلك تعديل في صافي الدخل الخاضع.

➡ الاعتراف بالتخفيض الضريبي كدخل مؤجل: كما في المثال السابق لكن تبقى قيمة الأصل كما هي 100 ألف ويتم الاعتراف بالحافز كدخل مؤجل (Deferred Income)، أي يتم ادراج الحافز في جانب

الالتزامات بذات المبلغ 20 ألف ومن ثم قسمة هذا المبلغ على عدد سنوات العمر الانتاجي للأصل فلو كانت 10 سنوات يتم الاعتراف بمبلغ 2 ألف كإيراد سنوي - وفي هذه الحالة لا يترتب على ذلك تعديل في صافي الدخل الخاضع.

13 توزيع المكاسب الرأسمالية على خمس فترات ضريبية (المادة 25):

الأصل في هذه المادة أن المكاسب الرأسمالية نتيجة بيع الأصول للموسسة هي أصلاً من ضمن الدخل المحاسبي وبالتالي تبقى ضمن الدخل الخاضع للركيزة الثانية.

لكن قواعد الركيزة الثانية تسمح للكيان المشارك في الدولة باختيار (هذا الخيار لمدة سنة واحدة) توزيع صافي مكاسب بيع الأصول الرأسمالية للموسسة على فترة زمنية تصل الى 5 سنوات سابقة (بما فيها السنة الحالية) بدلاً من الاعتراف بالربح كاملاً في سنة البيع كما في صافي الدخل المحاسبي، وذلك لمنع حدوث قفزة كبيرة في دخل GloBE لسنة واحدة مما قد ينتج عنه انخفاض معدل الضريبة الفعلي ETR وبالتالي وجود ضريبة تكميلية.

أي أن هذا الخيار يهدف الى إمتصاص الخسائر القديمة أولاً بأول لتقليل الأرباح الخاضعة للضريبة التكميلية.

وعند التزام هذا الخيار يجب استبعاد المكاسب الرأسمالية نتيجة بيع الأصول للموسسة من صافي الدخل الخاضع بالإضافة الى استبعاد مصروف الضرائب المحلية المسددة عن هذا المكسب، وإعادة توزيع المكسب على السنوات الخمس كاملة

مثال: خلال العام 2025 قامت الشركة (أ) ببيع أحد أصولها للموسسة بربح قدره 1 مليون دينار وكان صافي الدخل المحاسبي 3 مليون دينار حيث تم اخذ ضريبة محلية قدرها 450 ألف دينار (على اعتبار ان الضريبة المحلية 15%).

المعالجة :

الحالة الأولى بدون تفعيل الخيار

إذا لم يكن هناك إعفاءات محلية فلن تتكبد الشركة أو الكيان أي ضريبة تكميلية بما أنها أصلاً سددت ضريبة المكسب الرأسمالي محلياً، لكن لو أن الدولة تمنح إعفاء من المكاسب الرأسمالية (فإن قواعد الركيزة الثانية لا تعترف بهذه الإعفاءات) وبالتالي ستتحمل الشركة ضريبة قدرها 15% على الربح الرأسمالي بمبلغ 150 ألف دفعه واحدة (ضريبة تكميلية).

الحالة الثانية بتفعيل الخيار

إذا كانت الشركة قد حققت خسائر رأسمالية في سنوات سابقة ولنفترض العام 2024 فإن المعالجة هنا تقتضي أولاً باستبعاد مصروف الضريبة المشمولة الذي تم سداده للدولة عن العام 2025 فيما يخص المكسب الرأسمالي (150 ألف $= 15\% \times 1$ مليون) كما سيتم استبعاد المكسب الرأسمالي كاملاً من الدخل الخاضع ليصبح الدخل (2 مليون = 3 مليون - 1 مليون).

تعود الشركة للوراء أربع سنوات (2021-2022-2023-2024) وتقابل أي خسارة رأسمالية حققتها خلال تلك السنوات بهذا الربح، فلو افترضنا أن الشركة لم تقم ببيع أية أصول رأسمالية باستثناء تحقيقها خسارة من بيع أصل في سنة 2024 بمبلغ 1 مليون، في هذه الحالة تتم المقاصة مع الربح الرأسمالي لسنة 2025 ليصبح المكسب الرأسمالي (صفر)، وبالتالي تستفيد الشركة أو الكيان من عدم إدراج مبلغ المكسب الرأسمالي المتحقق في العام 2025 من ضمن الدخل الخاضع.

حالة أخرى: إذا كان الكيان المشارك في الدولة (أ) الشركة الأم أو الكيان الرئيسي و (ب) و (ج) شركات مكونة تابعة في ذات الدولة، وكانت المكاسب الرأسمالية بمبلغ 1 مليون خلال العام 2025 موزعة على النحو التالي:

01 الشركة (أ): 600 ألف 02 الشركة (ب): 300 ألف 03 الشركة (ج): 100 ألف

الخطوة 1: المقاصة مع خسائر سنوات فترة المراجعة: فإذا ما افترضنا انه عند الرجوع للوراء تبين أن المجموعة حققت صافي خسارة أصول في سنة 2022 بمبلغ قدره 500 ألف.

القاعدة: يتم خصم الخسارة من اجمالي المكسب ليصبح الصافي 500 ألف صافي مكسب أصول.

الخطوة 2: يتم توزيع صافي المكسب الفائض بالتساوي على السنوات الخمس 100 ألف $(\frac{500}{5})$.

الخطوة 3: تحديد نصيب كل شركة من صافي المكاسب بناء على نسبة مساهمتها في ربح سنة 2025:

↔ نصيب الشركة (أ): $100 \text{ ألف} \times (\frac{600,000}{1,000,000}) = 60 \text{ ألف}$.

↔ نصيب الشركة (ب): $100 \text{ ألف} \times (\frac{300,000}{1,000,000}) = 30 \text{ ألف}$.

↔ نصيب الشركة (ج): $100 \text{ ألف} \times (\frac{100,000}{1,000,000}) = 10 \text{ آلاف}$.

الخطوة 4: يتم تعديل الدخل التاريخي بحيث يضاف لكل شركة نصيبها المذكور أعلاه كدخل إضافي عن كل سنة.

الخطوة 5: يتم تعديل الضرائب المشمولة التي دفعتها الشركة (أ) للدولة عن سنة 2025 والتي كانت باجمالي قدره 150 ألف (1 مليون $\times 15\%$)، ولكوننا عدلنا الدخل باجمالي قدره 500 ألف فيكون ما يعنيه من الضريبة المسددة 75 ألف (500 ألف $\times 15\%$)، ويتم بعد ذلك توزيعها على السنوات الخمس ليصبح نصيب كل سنة من السنوات الخمس 15 ألف (75 ألف $\div 5$ سنوات) توزع على النحو التالي:

↔ نصيب الشركة (أ): $15 \text{ ألف} \times (\frac{600,000}{1,000,000}) = 9 \text{ آلاف}$.

↔ نصيب الشركة (ب): $15 \text{ ألف} \times (\frac{300,000}{1,000,000}) = 4.5 \text{ ألف}$.

↔ نصيب الشركة (ج): $15 \text{ ألف} \times (\frac{100,000}{1,000,000}) = 1.5 \text{ ألف}$.

الخطوة 6: يتم استبعاد مبلغ 150 ألف من الضرائب المشمولة للعام 2025 وعوضاً عن ذلك يكون نصيب الضريبة المشمولة عن كل سنة من السنوات الخمس كما هو موضح في الخطو (5) أعلاه.

الخطوة 7: يتم احتساب ETR لكل سنة من السنوات الخمس للشركات الثلاث ولنفرض عن السنة الأولى في 2021 :

↔ **الشركة (أ) :** $\left(\frac{90,000}{60,000} \right) = 15\%$ (لن يتم دفع ضريبة تكميلية).

↔ **الشركة (ب) :** $\left(\frac{4,500}{30,000} \right) = 15\%$ (لن يتم دفع ضريبة تكميلية).

↔ **الشركة (ج) :** $\left(\frac{1,500}{10,000} \right) = 15\%$ (لن يتم دفع ضريبة تكميلية).

أما إذا كان معدل الضريبة الفعلي أقل من 15% فيتم حساب الفرق وتجميعه مع فروق باقي الشركات والسنوات الأخرى ويدفع المبلغ الإجمالي في إقرار سنة 2025.

14 ترتيبات التمويل داخل المجموعة (المادة 26):

تعالج هذه المادة حالة «استغلال الفوارق الضريبية» التي قد تحدث نتيجة وجود كيان مشارك في دولة ذات ضريبة منخفضة يقوم بتقديم تمويل لكيان مشارك آخر في دولة ذات ضريبة مرتفعة حتى يتحصل الأخير على مصروف فوائد تسهم في تقليل أرباحه دون أن يقابل ذلك زيادة حقيقية في الوعاء الضريبي.

وبالتالي فإن هذه المادة هي أداة «لتنقية الدخل» من المصاريف الوهمية أو المصطنعة بين الشركات الشقيقة فإذا ما وُجد المصروف في جهة يجب أن يقابله إيراد متحقق في جهة أخرى وإلا سيتم استبعاد المصروف من جملة المصروفات المسموح بها مما يجعل الدخل الخاضع أكبر بهذا المقدار.

مثال: لدى الشركة (أ) الأم الرئيسية كيانين تابعين هما الشركة (ب) وتقع في دولة مرتفعة الضريبة و الشركة (ج) تقع في دولة منخفضة الضريبة، قامت

الشركة (ج) بإقراض الشركة الشقيقة (ب) بمبلغ وقدره 10 مليون بفائدة قدرها 10% فكانت النتيجة أن الشركة (ب) ضُخمت مصاريفها بمبلغ 1 مليون مما أسهم في تقليل الضريبة.

المعالجة: إذا كان مبلغ المليون المسدد من الشركة (ب) لم يخضع للضريبة في دولة الشركة (ج)؟ لأي سبب كأن يكون هناك صفر ضريبة مثلاً، فإن المادة وقواعد الركيزة الثانية تتطلب من دولة (ب) إلغاء هذا المصروف من جملة المصاريف الخاصة بالشركة (ب) ومحاسبتها على ذلك باعتبار أن التمويل كأن لم يكن.

15 اختيار دمج معاملات كيانات مشاركة تقع في الدولة (المادة 27):

تسمح هذه المادة للمجموعة في الدولة (ولنفترض الكويت) بأن تختار تطبيق «معالجة الدمج المحاسبية» على جميع كياناتها المشاركة الواقعة داخل الدولة، فإذا لم تكن الشركة الأم النهائية تقع في الدولة، يحق للشركة أو الكيان المعين أن يختار هذا الخيار مع الشركات الواقعة في الدولة والتابعة للكيان.

الأثر: يتم استبعاد (حذف) جميع الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر الناتجة عن المعاملات البينية التي تمت بين هذه الشركات التابعة للمجموعة داخل الدولة.

الهدف: تحديد دخل أو خسارة الركيزة الثانية لهذه الكيانات بشكل موحد وكأنها كيان واحد.

الإستثناء:

يستثنى من تطبيق ذلك الكيانات الاستثمارية والكيانات المملوكة من الأقلية والمشاريع المشتركة.

مدة الخيار: خمس سنوات وبشكل إلزامي.

مثال: شركة (ب) في الدولة باعت مخزونا لشركة (ج) الشقيقة في ذات الدولة بربح قدره 100 ألف، وهذا المخزون ما زال في مستودعات الشركة (ج) نهاية السنة.

بدون تطبيق المادة: سيظهر ربح 100 ألف في دفاتر الشركة (ب) ويخضع للركيزة الثانية.

بتطبيق المادة: يتم استبعاد هذا الربح البيني لأنه لم يخرج خارج حدود المجموعة في ذات الدولة مما يوفر على الشركة عبء احتساب ضريبة على أرباح لم تتحقق فعليا بعد.

16 استبعاد بعض بنود دخل شركات التأمين (المادة 28):

هذه المادة خاصة بشركات التأمين، فهي تفرض على الكيان المشارك إجراء تعديلات محددة على صافي الدخل او الخسارة المحاسبية المالية للوصول الى الدخل الخاضع للركيزة الثانية.

↔ **إستبعاد الضرائب المشحونة على حملة الوثائق:** يتطلب استبعاد أي مبالغ يتم فرضها على حملة وثائق التأمين مقابل الضرائب التي سددتها الشركة نيابة عنهم.

↔ **إدراج العوائد المستحقة لحملة الوثائق:** يجب إدراج أي عوائد مستحقة لحملة الوثائق والتي لا تظهر عادة في صافي الدخل المحاسبي المالي.

مثال: شركة تأمين تابعة لمجموعة دولية، وفي العام 2025 حققت النتائج التالية:

صافي الربح المحاسبي : 5 مليون دينار

تضمن صافي الربح إيرادات بمبلغ قدره 200 ألف عبارة عن سداد من حملة الوثائق لضرائب خاصة بهم كانت الشركة قد سددتها نيابة عنهم.

تبين وجود أرباح استثمارية تخص صناديق حملة الوثائق بمبلغ 300 ألف لم تدخل من ضمن صافي الدخل لأنها التزم أدت الى زيادة الالتزامات الفنية في الميزانية.

المعالجة:

- ⇨ يجب استبعاد مبلغ 200 ألف من صافي الدخل المحاسبي لأن هذا المبلغ كان عبارة عن ضريبة سددتها الشركة نيابة عن حملة الوثائق ثم تم تحميلها عليهم.
- ⇨ إدراج عوائد أو أرباح استثمارية خاصة بصناديق حملة الوثائق بمبلغ 300 ألف
- ⇨ الدخل الخاضع يصبح بمبلغ 5,1 مليون (5 مليون + 300 ألف - 200 ألف).

17 رأس المال الإضافي والمقيّد من الفئة الأولى (المادة 29):

تعالج هذه المادة «التوزيعات» المرتبطة بادوات رأس المال التي تصدرها عادة البنوك وشركات التأمين (مثل صكوك رأس المال المستدime أو سندات) نتيجة فرضها من الجهات الرقابية (البنك المركزي - وحدة تنظيم التأمين) لضمان متانة المركز المالي، وحيث أن هذه الأدوات لها طبيعة مزدوجة هي «حقوق الملكية والالتزامات» في الميزانية.

- ⇨ **رأس المال الإضافي من الفئة الأولى AT1:** خاص بالبنوك وفق متطلبات بازل 3 والبنك المركزي وهي عبارة عن أداة (سند أو صك) قابل للشطب أو التحويل لأسهم اذا انخفضت كفاية رأس مال البنك نتيجة حدث معين.
- ⇨ **رأس المال المقيّد من الفئة الأولى RT1:** خاص بشركات التأمين وفق متطلبات الملاءة المالية او وحدة تنظيم التأمين وهي عبارة عن أدوات (سند أو صك) لإمتصاص اية خسائر قد تحدث بشكل مفاجئ.

وبالتالي فإن قيام البنك او شركة التأمين بسداد أية أرباحا لحملة الصكوك، فإن معالجتها المحاسبية تكون عن طريق تخفيض الأرباح المرحلة ولا تظهر هذه التوزيعات في قائمة الدخل للبنك او شركة التأمين، من أجل ذلك فإن هذه المادة تتطلب اعتبارها مصروفا من ضمن مصاريف الدخل الخاضع.

وكذلك بالنسبة للأرباح او الزيادة في حقوق الملكية نتيجة عوائد هذه الصكوك يجب ادراجها ضمن الدخل الخاضع.

مثال: أحد البنوك المحلية أصدر سندات رأس مال إضافي من الفئة الأولى بمبلغ 100 مليون دينار، وبعد سنة تحصل على عوائد قدرها 10 مليون وفي المقابل قام بسداد فوائد عن السندات بمبلغ 7 مليون.

المعالجة: يتم إدراج مبلغ 10 مليون ضمن الدخل الخاضع كإيراد، كما يتم ادراج مبلغ 7 مليون ضمن الدخل الخاضع كمصروف.

18 استبعاد الدخل الناتج عن نشاط الشحن والنقل البحري الدولي (المادة 30):

تُعد المادة (30) استثناءً جوهرياً يحمي قطاع الملاحة البحرية الدولي في الكويت من أعباء الركيزة الثانية، شريطة وجود «جوهراً اقتصادياً» وإدارة استراتيجية حقيقية داخل الدولة وذلك بهدف موازنة قانون الركيزة الثانية مع الأعراف الضريبية الدولية التي تمنح إعفاءات خاصة لشركات الشحن الدولية لتجنب الازدواج الضريبي وتسهيل حركة التجارة العالمية.

المادة تفرق بدقة بين الدخل التشغيلي الصرف (معفي بالكامل) والدخل المساند (معفي بحدود 50%).

1. تنص المادة على استبعاد (دخل النقل البحري الدولي) من احتساب دخل او خسارة الركيزة الثانية للكيان المشارك.

ماهو النقل البحري الدولي؟

- ✍️ نقل الركاب او البضائع في النقل البحري الدولي
- ✍️ تأجير السفن مجهزة بالكامل بالطاقم والوقود أو تأجيرها فارغة شريطة ان يكون الاستخدام للنقل الدولي.
- ✍️ بيع السفن التي كانت محتفظ بها للاستخدام في النقل الدولي لمدة لا تقل عن سنة.

✍️ المشاركة في مجمعات او مشاريع مشتركة دولية للنقل البحري.

الدخل الناتج عن هذه البنود المبينة أعلاه بالإضافة الى التكاليف الخاصة به يتم استبعاده من صافي الدخل الخاضع سواء كان ناتج ذلك الدخل ربح أو خسارة.

2. تنص المادة على استبعاد الدخل المساند المؤهل شريطة أن تكون تلك الأنشطة مرتبطة بشكل جوهري بنقل الركاب أو البضائع دولياً، وعلى ألا يتجاوز مجموع الدخل المساند نسبة 50% من اجمالي دخل النقل البحري الدولي المؤهل للكيان المشارك في الدولة، فإذا تجاوزت هذه النسبة فإن الفائض يخضع للدخل الخاضع للضريبة وكذلك بالنسبة للتكاليف المخصصة للدخل المساند يتم استبعادها.

3. شرط الإدارة: لكي تستفيد الشركة الموجودة في الدولة من هذا الاستبعاد يجب أن تثبت أن الادارة الاستراتيجية والتجارية للنقل البحري تتم فعليا من داخل الدولة وليس من خارجها.

مثال: إحدى شركات الملاحة البحرية في الدولة حققت النتائج التالية في 2025 :

⇐ دخل تشغيل السفن لنقل البضائع دولياً مبلغ 10 مليون دينار (نشاط رئيسي مؤهل)

↔ دخل تأجير حاويات وتخزين مبلغ 6 مليون دينار (نشاط مساند).

المعالجة: يتم استبعاد مبلغ 10 مليون دينار من الدخل الخاضع، وفي نفس الوقت يتم استبعاد مبلغ 5 مليون من الدخل المساند في حين يخضع مبلغ 1 مليون للدخل الخاضع وذلك لأن الدخل المساند أكبر من 50% من دخل النشاط الرئيسي.

مثال آخر:

- ↔ دخل النقل البحري الدولي (رئيسي) : 10 مليون دينار
- ↔ دخل تأجير حاويات (مساند): 2 مليون دينار
- ↔ اجمالي ايرادات الشركة بما فيها أنشطة أخرى غير ملاحية : 20 مليون دينار
- ↔ تكاليف مباشرة للنقل البحري الدولي (وقود، طاقم): 4 مليون دينار
- ↔ تكاليف إدارية عامة للشركة (غير مباشرة) : 2 مليون دينار

المعالجة:

↔ **تخصيص التكاليف غير المباشرة :** بما أن إيرادات الملاحة 12 مليون تمثل 60% من اجمالي إيرادات الشركة فإننا نخصص 60% من التكاليف العامة لهذا النشاط فتصبح التكاليف غير المباشرة 1.2 مليون دينار (2 مليون $\times$ 60%).

حساب صافي الدخل المستبعد:

اجمالي إيرادات الملاحة 12 مليون - تكاليف مباشرة 4 مليون - تكاليف غير مباشرة 1.2 مليون
الناتج = 8.6 مليون ، هذا الصافي المستبعد من صافي الدخل الخاضع.

19 تخصيص الدخل أو الخسارة بين الكيان الرئيسي والمنشأة الدائمة (المادة 31):

تقضي المادة بضرورة تحديد صافي دخل أو خسارة الركيزة الثانية لكل منشأة دائمة بشكل مستقل عن الكيان الرئيسي التابعة له، والهدف هو ضمان أن كل ولاية قضائية تأخذ حقها الضريبي بناءً على الأرباح المحققة على أرضها.

فإذا لم يكن للمنشأة الدائمة حسابات منفصلة، فإنه يتطلب الحصول على هذه المعلومات من الكيان الرئيسي إذا كان يقع خارج الدولة والقيام بعزل الإيرادات والمصاريف الخاصة بالمنشأة الدائمة في الكويت وأعداد بيان بمبلغ صافي الدخل.

⇨ **إذا كانت هناك اتفاقية ضريبية:** يتم فقط اعتماد الإيرادات والمصاريف التي تسمح بها تلك الاتفاقية بنسبتها للمنشأة الدائمة.

⇨ **في حال عدم وجود اتفاقية:** يتم اعتماد الإيرادات والمصاريف المبينة في أحكام المادة الخاصة بأرباح الأعمال من الاتفاقية الضريبية النموذجية الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (يتم تطبيق قواعد الركيزة الثانية كما لو أنها شركة محلية خاضعة).

⇨ **سواء كانت المنشأة الدائمة تخضع لاتفاقية دولية أو لا تخضع،** وكان لها نشاط جانبي خارج الدولة أو الولاية القضائية فإن هذا النشاط (إيراد ومصروف) يتم استبعاده من الدخل الخاضع في الدولة، وذلك لعزل الدخل والمصروفات الخارجية.

⇨ **بالنسبة للخسائر التي تحققها المنشأة الدائمة،** يُسمح للكيان الرئيسي امتصاص هذه الخسارة وتُعامل كمصروف للكيان الرئيسي عند احتساب دخل الركيزة الثانية الخاص به، ويتم ذلك في حدود ما يتم اعتباره (مصروفًا واجب الخصم) في حساب الدخل المحلي الخاضع للضريبة للكيان الرئيسي في دولته، وفي حال حققت المنشأة الدائمة أرباحًا في

السنوات اللاحقة فإن هذه الأرباح لا تُحسب للمنشأة الدائمة بل تُعامل كدخل أو أرباح للكيان الرئيسي بمقدر الخسارة التي سبق له امتصاصها وخصمها كمصروف.

أما إذا كان القانون المحلي لدولة الكيان الرئيسي لا يسمح بخصم خسائر فروعه الدولية من أرباحه المحلية، فإن الخسارة التي تحققها المنشأة الدائمة تبقى خاصة بها ويتم ترحيلها للسنوات القادمة بحيث يتم التعامل معها وفق قواعد الخسائر الضريبية المؤجلة الخاصة بالركيزة الثانية داخل الوعاء الضريبي في الكويت فقط.

مثال: شركة تكنولوجيا أجنبية لها فرع (منشأة دائمة) في الكويت، وبنهاية العام 2025 كانت هذه المنشأة الدائمة قد حققت خسارة صافية قدرها 100 ألف دينار، وفي العام 2026 حققت أرباحاً قدرها 150 ألف.

المعالجة:

⇐ **العام 2025:** إذا سمح القانون المحلي في دولة الشركة (الكيان الرئيسي) بخصم خسائر الفروع فإن المركز الرئيسي في تلك الدولة يخصم مبلغ 100 ألف دينار من أرباحه عند احتساب ضريبة الركيزة الثانية هناك.

⇐ **العام 2026:** يتم أخذ مبلغ 100 ألف من أرباح المنشأة الدائمة في الكويت وتُدرج كدخل للمركز الرئيسي في ألمانيا لأغراض الركيزة الثانية فقط لإعادة تسوية ما تم خصمه سابقاً، ومبلغ 50 ألف المتبقية تُحسب كدخل للمنشأة الدائمة في الكويت.

4

« الفصل الرابع:

حساب الضرائب المشمولة المعدلة



الفصل الرابع:

حساب الضرائب المشمولة المعدلة

1 الضرائب المشمولة (المادة 33):

تعد الضرائب المشمولة بمثابة «القلب النابض» لقواعد الركيزة الثانية، فموجبها يتم تحديد ماهي الضرائب المسموح بإدراجها وتكون مأخوذة بالإعتبار ومُعترف بها وفقاً للقواعد وما هي تلك الضرائب غير المعترف بها والذي يستلزم عليك استبعاده بحيث لا تكون مشمولة ضمن الضرائب المعترف بها.

أولاً: ما هي الضرائب المشمولة (البند المؤهلة):

1. الضرائب المدرجة في الحسابات المالية المتعلقة بدخل الكيان أو أرباحه أو حصته من دخل كيان مشارك آخر يمتلك فيه حصة ملكية.
2. الضرائب البديلة عن ضريبة الدخل، مثل ضرائب الاستقطاع على الفوائد والأتاوات والإيجارات والضرائب المفروضة بدلا من ضريبة دخل الشركات.
3. الضرائب على الأرباح المرحلة وحقوق الملكية التي تُفرض على أساس الدخل وحقوق الملكية والتي لا تعد ضريبة تكميلية.

ثانياً: ضرائب غير مشمولة (استبعادات إلزامية – غير مؤهلة):

1. الضريبة التكميلية وفقاً لقاعدة أدراج الدخل IIR
2. الضريبة التكميلية المحلية المؤهلة QDMTT

3. الضريبة التكميلية وفقا لقاعدة الأرباح المنخفضة UTPR
4. الضرائب المفروضة على المجموعات كالتى تفرضها دولة أخرى على أرباح شركة موجودة خارج حدودها الجغرافي بموجب القوانين المحلية لتلك الدولة
5. ضريبة الاسناد القابلة للاسترداد غير المؤهلة والتي تفرضها بعض الدول ثم تقوم بإعادتها لهم، وكأنها ضريبة ظاهرية فقط.
6. ضرائب التأمين المدفوعة من شركات التأمين فيما يتعلق بعوائد حملة الوثائق
7. المساهمات المدفوعة الى أي كيان لا يعد جزء من الحكومة العامة وفقا لقواعد الركيزة الثانية، وهي التي يتم سدادها لجهات غير حكومية وربما تكون جهات خاصة حتى ولو كانت القوانين المحلية تفرض سداد تلك الضريبة لمثل تلك الجهات، فإن قواعد الركيزة الثانية ترفض اعتبارها ضريبة مشمولة- مثل حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
8. ضرائب ومبالغ مرفوضة وفقا للقوانين التالية:
 - ↪ المرسوم رقم 3 لسنة 1955 بشأن ضريبة الدخل الكويتية على الشركات الاجنبية وتعديلاته.
 - ↪ قانون ضريبة الدخل في المنطقة المعينة رقم 23 لسنة 1961.
 - ↪ قانون دعم العمالة الوطنية رقم 19 لسنة 2000 وتعديلاته.
 - ↪ قانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة.
9. مصروف الكيان المشارك المالك الخاضع لنظام ضريبة الشركات الاجنبية الخاضعة للسيطرة (CFC) المخصص الى كيان مشارك محلي.

نظام CFC يفرض على الشركة الأجنبية الأم في أمريكا مثلاً أن تدفع ضريبة على أرباح شركتها التابعة أو فرعها في الكويت أو أي بلد منخفض الضريبة، وبالتالي فإن هذه الضريبة المسددة في الخارج خاصة بالشركة الأم ولا يتم اعتبارها مصروف ضريبة للشركة أو الكيان المشارك أو المنشأة الدائمة في الكويت.

10. مصروف الكيان الرئيسي المخصص لمنشأة دائمة متواجدة في الدولة: كمصاريف الضريبة التي يدفعها الكيان الرئيسي في مقره أو بلده ويقوم بتحميلها على المنشأة الدائمة.

11. مصروف الكيان المشارك المالك على دخل كيان هجين: كمصاريف الضريبة التي تدفعها الشركة المالك عن التابع إذا كان الأخير كياناً هجيناً، والهجين هو كيان قانوني يُعامل بطريقتين مختلفتين ضريبياً بسبب اختلاف القوانين بين دولتين، فتتم معاملته ككيان قانوني مستقل وتفرض عليه ضريبة في حين أنه في دولة أخرى يعامل ككيان «شفاف» أي أن أرباحه تُنسب مباشرة للملاك أو الشركاء وتفرض الضريبة عليهم وليس على الكيان نفسه.

على سبيل المثال، شركة (أ) ذات مسؤولية محدودة في الكويت وهي مملوكة 100% لشركة في الولايات المتحدة الأمريكية، الكيان في الكويت يعتبر خاضع لضريبة الركيزة الثانية ولكنه في بلد الشركة الأم (أميركا) يعتبر كياناً شفافاً لكون أرباحها التي حققتها في الكويت كأنها أرباح حققتها في أميركا مباشرة، ومن ثم فإن أي ضريبة تدفعها الشركة الأم في أميركا وتنسبها للكيان الشفاف في الكويت لا يتم الاعتراف بها في دولة الكويت بل يجب على الكيان الشفاف في الكويت أن يدفع ضريبة الركيزة الثانية ويتم استبعاد ما دفعته الشركة الأم في أميركا من مصاريف الضريبة المشمولة.

12. مصروف الكيان المشارك المالك على توزيعات الأرباح، هذه الفقرة تمنع إدراج الضرائب التي يدفعها المالك في بلده على أرباح مستلمة من كيان تابع (قائم بالتوزيع) ضمن الضرائب المشمولة للكيان التابع، فلو أن المالك شركة أجنبية تمتلك شركة كويتية وقامت الأخيرة بتوزيع أرباح فإن الضريبة التي تدفعها الشركة المالكة أو الأجنبية عن هذه الأرباح لا يتم الاعتراف بها محليا (في دولة الكويت) ولا تدخل ضمن مصاريف الضرائب المشمولة، باستثناء واحد فقط، إذا كان القانون المحلي في الولاية القضائية (الكويت مثلا) تفرض ضريبة على الأرباح عند خروجها أو المبالغ المحولة.

13. ضريبة الإسناد القابلة للاسترداد غير المؤهلة، هذه الفقرة تمنع إدراج الضرائب التي تدفعها الشركة في الدولة التي تقيم فيها عن توزيعات أرباحها للخارج (ضريبة على المدفوعات للخارج) إذا ما قامت الدولة نفسها بإعادة تلك الضريبة إلى الشركة مرة أخرى كتشجيع على الاستثمار ومن امتيازات.

مثال: شركة (س) قامت بتوزيع أرباح للخارج وتمت محاسبتها داخل الدولة وفرضت عليها ضريبة على تلك الأرباح الموزعة للخارج، ثم قامت الدولة بإعادة تلك الضريبة للشركة تحت أي مسمى.

وبالتالي فإن الضريبة التي تتم إعادتها للمالك أو للشركة يتم استبعادها إلا في أربع حالات تعتبر استردادات مؤهلة ومشروعة:

↩ إذا كان رد الضريبة من ولاية قضائية أخرى وليس من الدولة قابضة الضريبة: شركة في الكويت دفعت ضريبة للسلطات المحلية وهذه الشركة فرع أو تابعة لشركة في فرنسا، قامت السلطات الفرنسية بإعادة هذه الضريبة للشركة في الكويت وفق نظام إئتمان ضريبي أو ما شابه، في هذه الحالة يتم اعتبار الضريبة مشمولة لأن البلد قابض الضريبة لم يقم بإعادتها وإنما بلد آخر.

↪ إذا كان المالك المستفيد يخضع للضريبة بنسبة تساوي أو تتجاوز الحد الأدنى للضريبة: شركة في دولة (س) وزعت أرباحاً وخصمت ضريبة استقطاع 15%، المستلم هي شركة أم في ألمانيا، قامت الدولة (س) برد هذه الضريبة لشركة ألمانيا لأن هناك اتفاقية تمنع الإزدواج، الشرط أن الشركة الألمانية ستدفع ضريبة في بلدها عن هذه الأرباح بنسبة 15% أو أكثر، وبالتالي فإن الرد الذي قامت به الدولة (س) يعتبر مشروعاً.

↪ إذا كان مستلم توزيع الأرباح هو فرد مقيم ضريبياً في الدولة ويخضع لضريبة الدخل العادية: شركة في دولة (س) قامت بتوزيع أرباح على مساهميها ومن ضمنهم فرد مقيم في تلك الدولة وهو أصلاً يخضع لضريبة دخل، بالتالي فإن الضريبة المدفوعة من الشركة تعتبر ضريبة مشمولة لأن مستلم التوزيعات سيخضع لضريبة دخل في هذا البلد.

↪ إذا كان مستلم توزيع الأرباح كيان مستثنى كالكليات الحكومية أو المنظمات الدولية أو غير الربحية أو صندوق تقاعد أو كيان استثماري، وعلى أن يكون صندوق المعاشات التقاعدية قد تم انشاؤه من قبل دولة أو ولاية قضائية، وبالنسبة للمنظمات غير الربحية أو الصندوق فيجب أن يكون خاضعاً لتنظيم وإشراف تلك الدولة وتكون عوائده مخصصة لأغراض اجتماعية أو تقاعدية، وكذلك بالنسبة للكيان الاستثماري يجب أن يكون قد تأسس وتم تنظيمه في الولاية القضائية التي يوجد فيها.

2 الضرائب المشمولة المعدلة (المادة 34):

تنص المادة على أن تحديد الضرائب المشمولة المعدلة للكيان المشارك عن الفترة الضريبية يجب أن يكون مساويا لـ «مصرف الضريبة الجارية المستحق في صافي دخل أو خسارة المحاسبة المالية» وذلك فيما يتعلق بالضرائب المشمولة عن تلك الفترة، ولكن هذا الرقم المحاسبي لا يؤخذ به كما هو بل يتم تعديله وفقا لثلاثة محاور أساسية:

1. صافي مبلغ الإضافات (المادة 35) أو صافي مبلغ التخفيضات (المادة 36):

بحيث يتم إضافة مبالغ محددة الى مصرف الضريبة الجارية وفقا لأحكام المادة 35 (سوف نستعرضها لاحقا) - فإذا كان الكيان قد استبعد محاسبيا بعض الضرائب التي تعتبرها الركيزة الثانية «مشمولة» يتم إعادتها لمصرف الضريبة المشمول.

أو يتم خصم أو تخفيض مبالغ محددة من مصرف الضريبة الجارية وفقا لأحكام المادة 36 (سوف نستعرضها لاحقا) - فإذا كان الكيان قد قام بإضافة مصرف ضرائب لكن الركيزة الثانية تعتبرها «غير مشمولة» يتم خصمها من المصرف الضريبي المشمول.

2. إجمالي مبلغ تعديل الضريبة المؤجلة (المادة 38):

بحيث يتم تعديل الرقم بإجمالي مبالغ الضريبة المؤجلة وفقا لأحكام المادة 38 (سوف نستعرضها لاحقا) - حيث أن الركيزة الثانية تعترف بالفروقات المؤقتة بين المحاسبة والضريبة ولكنها تضع قواعد خاصة لكيفية حساب الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة لضمان أنها ستدفع فعليا في المستقبل.

3. تعديلات حقوق الملكية: أي زيادة أو تخفيض في الضرائب المشمولة المدرجة

ضمن حقوق الملكية أو الدخل الشامل الآخر المرتبطة بالمبالغ المدرجة في حساب دخل أو خسارة الركيزة الثانية التي تخضع للضريبة بموجب التشريعات الضريبية المحلية.

مثال: لو ان الشركة تمتلك مبنى وقامت بإعادة تقييمه وكانت هناك زيادة في قيمته قدرها 100 ألف دينار لا تظهر في قائمة الأرباح والخسائر بل تذهب الى حساب احتياطي اعادة التقييم ضمن الدخل الشامل الاخر او حقوق الملكية، فإذا كان القانون الضريبي المحلي يعامل هذه الزيادة بإخضاعها للضريبة المحلية فإن مصروف الضريبة هذا (المحلي) يؤخذ في الاعتبار وتتم اضافته للضرائب المشمولة المعدلة لأن الرخصة الثانية أصلاً تُحاسب عن مثل هذه الزيادة وتخضعها للضريبة.

قواعد جوهرية للحساب:

تضع اللائحة ضوابط صارمة لمنع التلاعب بالأرقام:

➡ **منع التكرار:** لا يجوز احتساب أي مبلغ من الضرائب المشمولة أكثر من مرة - فلو أن شركة أجنبية في الكويت دفعت ضريبة دخل 15% وسجلتها في دفاترها، وفي نفس الوقت قامت الشركة الأم في الخارج بتسجيل نفس هذه الضريبة في دفاترها المجمعة لغرض الرخصة الثانية، عند حساب الضرائب المشمولة المعدلة لدولة الكويت يُسمح باحتساب هذا المبلغ مرة واحدة فقط في وعاء الكويت، ولا يجوز للشركة الأم او التابعة استخدامه مرتين لرفع معدل الضريبة الفعلي في بلدين مختلفين او لنفس الكيان مرتين.

➡ **إذا كانت الضرائب المشمولة المعدلة في الدولة أقل من (صفر):** فلو أن الشركة تحصلت على رد ضريبي كبير أو وجود ائتمان ضريبي او تسوية أدت الى أن تكون الضريبة المشمولة المعدلة بالسالب.

مثال: الدخل الخاضع للرخصة الثانية للشركة 100 ألف دينار، والضرائب المشمولة قبل التعديل كانت بمبلغ 15 ألف وقد تحصلت الشركة على مبلغ قدره 20 ألف دينار عبارة عن استردادات ضريبية (دعوى قضائية او لأي سبب كان) فإن الضرائب المشمولة المعدلة أصبحت (15 ألف - 20 ألف = - 5 آلاف) بالسالب.

في هذه الحالة فإن قواعد الركييزة الثانية تنص على أنه يجب تسوية المبلغ ليصبح صفر وذلك عن طريق إنشاء ضريبة إضافية حالية بذات المبلغ 5 آلاف فيصبح رصيد الضرائب المشمولة المعدلة (صفر).

في الوضع الاعتيادي : (لو أن قواعد الركييزة الثانية لم تنص على تسوية المبلغ) ستصبح الضريبة المستحقة على الكيان = (-5 آلاف) ÷ 100 ألف الدخل الخاضع = - 15% بالسالب.

في وضع التصحيح : صفر ÷ 100 ألف = 0%.

ومع ذلك فإن المادة تسمح للكيان بإختيار إجراء مهم لاستبدال مبلغ الضريبة الحالية بفائض مصروفات الضريبة السالبة المرحل لفترة لاحقة وذلك وفق الشروط الآتية:

أ. يجب أن يكون فائض مصروفات الضريبة السالبة عن هذه الفترة الضريبية مساويا للمبلغ المحتسب بموجب الفقرة الثالثة من هذه المادة: في المثال السابق كان الفائض (- 5 آلاف) بالسالب، وبالتالي لا يجوز ترحيل أكثر من هذا المبلغ.

ب. يجب أخذه في الاعتبار في حساب ETR في السنوات اللاحقة: بحيث أنه في حال وجود ربح لاحقاً نستخدمه لتخفيض الضرائب المشمولة، فلو أن السنة الثانية كانت الضرائب المشمولة المعدلة مبلغ 50 ألف، يتم استهلاك الرصيد البالغ (- 5 آلاف المرحل) وتصبح الضرائب المشمولة المعدلة بمبلغ 45 ألف بحيث تم استنفاد المبلغ المرحل كاملاً.

ج. يجب تخفيض إجمالي الضرائب المشمولة المعدلة بالرصيد المرحل في كل سنة فيها دخل إيجابي: وفقاً للمثال السابق لو كان المبلغ المرحل (- 5 آلاف) وكانت الضرائب المشمولة مبلغ 2 ألف، في هذه الحالة يتم استخدام 2 ألف من المبلغ المرحل ويصبح رصيده (- 3 آلاف) ويبقى مرحل للسنوات التي تليه وهكذا.

د. عدم تضمين خسارة سنة الرجوع في الفائض المرحل: فلو أن الشركة في السنة الأولى دفعت ضريبة قدرها 150 ألف.

⇐ الدخل الخاضع للسنة الثانية = 200 ألف (خسارة)

⇐ الضريبة الخاصة بالسنة الثانية = 30 ألف (بالسالب)

فإذا كانت الدولة تسمح بترحيل الخسارة للخلف ، ولذلك تم رد مبلغ وقدره 30 ألف (رد ضريبي) من الدولة للشركة فإن هذا المبلغ لا يعتبر فائض ضريبة سالبة مرحل ويبقى ضمن الضرائب المشمولة المعدلة ولكنه لا يتم ترحيله او استخدامه لسنوات لاحقة.

بنفس المثال الحالي، ستكون خسارة الدخل الخاضع 200 ألف والضرائب المشمولة المعدلة 30 ألف بالسالب، وحيث أن الدخل أصلا (خسارة) وتم تسويتها أو ترحيلها لسنوات سابقة ونتج عن ذلك وجود رد ضريبي قدره 30 ألف فلا وجود لضريبة ETR.

3 الإضافات الى الضرائب المشمولة (المادة 35):

يتم احتساب هذه الإضافات الى الضرائب المشمولة لزيادة مبلغ الضريبة المشمولة للكيان المشارك عبر مجموعة من البنود الآتية:

الضرائب المشمولة المستحقة كمصروف في الارباح قبل الضرائب في الحسابات المالية: أحيانا يقوم المحاسب المالي بخضم بعض الضرائب (مثل ضريبة العقارات أو رسوم ضريبية معينة) كمصروف تشغيلي ضمن المصاريف الادارية والعمومية.

الركيزة الثانية: هذه الضرائب مشمولة وليست مصاريف تشغيلية لذا يجب إضافتها لوعاء الضرائب المشمولة.

مثال: شركة قامت بدفع ضريبة عقارية مثلا وقام المحاسب بخضم مبلغ 5 آلاف دينار كمصروف اداري عادي واصبح الدخل الصافي (محاسبيا) 100 ألف.

المعالجة: عند حساب الركييزة الثانية نقوم بإضافة مبلغ 5 آلاف الى اجمالي الضرائب المشمولة المعدلة للشركة لأنها في جوهرها ضريبة على الدخل او الثروة وليست تكلفة تشغيلية، وفي المقابل يتم زيادة الدخل الخاضع بمبلغ 5 آلاف لأننا ألغينا أثره فيصبح الدخل الخاضع 105 آلاف.

أصل الضريبة المؤجل الناتج عن خسائر الركييزة الثانية: أي أصل ضريبة مؤجل ناتج عن خسائر الركييزة الثانية تم استخدامه وفقا للفقرة الثالثة من المادة (39) يتم احتسابه ضمن الضرائب المشمولة.

مثال: شركة كان لديها خسائر مرحلة من سنوات سابقة نشأ عنها أصل ضريبي مؤجل بقيمة 20 ألف دينار، وفي العام التالي حققت أرباحا واصبحت الضريبة المستحقة عليها بمبلغ وقدره 30 ألف فأرادت الشركة استخدام هذا الأصل المؤجل لتقليل الضريبة النقدية المدفوعة.

المعالجة: يتم اعتبار مبلغ 20 ألف (الأصل الضريبي المؤجل) الذي تم استخدامه كإضافة للضرائب المشمولة.

الضرائب المدفوعة عن وضع ضريبي غير مؤكد: أي مبلغ من الضرائب المشمولة المدفوعة خلال الفترة وكان متعلقا بوضع ضريبي غير مؤكد تم تخفيضه سابقا بموجب المادة (36)، فمثلا كانت الشركة في نزاع مع مصلحة الضرائب حول مبلغ معين وقد تم استبعاد هذا المبلغ محاسبيا لعدم التأكد، فإذا تم سداد هذا المبلغ فعليا خلال السنة فإنه يضاف للضرائب المشمولة.

مثال: في سنة 2024 استبعدت الشركة مبلغ 10 آلاف من حسابات الضريبة لأنها كانت غير مؤكدة نتيجة فحص ضريبي، وفي سنة 2026 صدر قرار نهائي وسددت الشركة هذا المبلغ نقدا.

المعالجة: يتم إضافة هذا المبلغ 10 آلاف المدفوعة في سنة 2026 ضمن الضرائب المشمولة لتلك السنة لأنها أصبحت ضريبة محققة ومدفوعة فعليا.

مبالغ الرصيد او الاسترداد الضريبي المؤهل: هناك حوافز ضريبية تسمى «الائتمان الضريبي القابل للرد النقدي» او مبالغ ضريبية قابلة للاسترداد المؤهل، إذا تم تسجيلها كتخفيض لمصروف الضريبة، فإن الرخصة الثانية تعتبر هذه الحوافز بمثابة دخل وليس تخفيض ضريبي.

مثال: حصلت الشركة على حافز حكومي (ائتمان ضريبي للبحث والتطوير) بقيمة 7 آلاف دينار قابل للرد نقدا اذا لم تستخدمه، فقام المحاسب بخفض مصروف الضريبة بهذا المبلغ، بدل أن يدفع مبلغ 15 ألف دينار مثلا سجل انه سيدفع مبلغ 8 آلاف دينار.

المعالجة: الرخصة الثانية تطلب إعادة إضافة مبلغ 7 آلاف دينار لمصروف الضريبة ليعود مصروف الضريبة بمبلغ 15 ألف، وتعتبر مبلغ 7 آلاف بمثابة دخل خاضع.

4 التخفيضات من الضرائب المشمولة (المادة 36):

يتم احتساب هذه التخفيضات لتقليل مبلغ الضرائب المشمولة للكيان المشارك عبر مجموع البنود الآتية:

مصروف الضريبة المتعلق بالدخل المستبعد: فإذا كان لدى الشركة دخل (مثل أرباح أسهم معينة) وهذا الدخل وفق قواعد الرخصة الثانية مستبعد من الدخل الخاضع وكانت الشركة قد دفعت عنه ضريبة محلية، فإن قواعد الرخصة الثانية تنص على استبعاد هذه الضريبة المسددة محليا من جملة الضرائب المشمولة لأن الدخل الخاص بها أصلا مستبعد.

مثال: شركة استلمت أرباح أسهم بقيمة 100 ألف دينار ودفعت عنها ضريبة استقطاع بمبلغ 5 آلاف دينار، وهذه الأرباح أصلا مستبعدة من دخل الرخصة الثانية.

المعالجة: يجب تخفيض الضرائب المشمولة بمبلغ الـ 5 آلاف دينار.

الائتمان الضريبي غير المؤهل - غير القابل للاسترداد: هذا البند يتعلق بالحوافز الضريبية التي لا تعتبرها الركيزة الثانية «مؤهلة» أو التي لا يمكن استردادها نقدا خلال 4 سنوات.

مثال: تم منح الشركة حافزا لخفض الضريبة من قبل الدولة ولكن هذا الحافز لا يستوفي شروط الاسترداد بحيث ان الشركة اذا ما استخدمته لتخفيض ضريبتها محليا فلا يمكن صرفه لها نقدا.

المعالجة: يتم تخفيض الضرائب المشمولة بهذا المبلغ لأنه حافز غير مؤهل.

الضرائب المرتجعة أو المستردة: هي أية مبالغ ضريبية ردتها الدولة للشركة أو قيدتها كدائن لصالحها ولم يتم عكس أثرها محاسبيا في قائمة الدخل الحالية.

مثال: قامت مصلحة الضرائب برد مبلغ وقدره 3 آلاف دينار للشركة كانت قد دفعته بالزيادة عن سنوات سابقة، ولم تقم الشركة بتسجيل هذا المبلغ كدخل آخر ولم تستخدمه لخفض مصروف الضريبة الحالي.

المعالجة: يجب تخفيض اجمالي الضرائب المشمولة لهذا العام بهذا المبلغ 3 آلاف دينار.

الضرائب المتعلقة بوضع ضريبي غير مؤكد: الركيزة الثانية لا تعترف بالضرائب التي لا تزال محل نزاع او غير مؤكدة التحقق، لذلك يتم استبعادها (مؤقتا) أي أنها (تُعلّق) حتى السداد الفعلي أو اليقين.

مثال: الشركة سجلت مصروف ضريبة بقيمة 15 ألف دينار لكن منها 4 آلاف محل نزاع قضائي مع مصلحة الضرائب ولم يتم سدادها بعد.

المعالجة: يتم تخفيض الضرائب المشمولة بمبلغ 4 آلاف دينار واذا تم سدادها في المستقبل سيتم إعادتها بموجب المادة (35) - الفقرة (3) التي سبق أن شرحناها أعلاه.

الضرائب غير المتوقع سدادها خلال 3 سنوات: الركيزة الثانية لا تعترف الا بالضرائب المسددة فعلياً أو المستحقة في الحسابات بشرط سدادها خلال 3 سنوات ضريبية، وبالتالي فإن قامت الشركة بتسجيل وعود ضريبية كضرائب مشمولة اذا كان السداد الفعلي سيتأخر لأكثر من 3 سنوات وقامت بتسجيلها كمصروف ضريبة في دفاتر الشركة عن السنة الضريبية على أن تدفعها بعد 3 سنوات.

مثال: شركة سجلت ضريبة مستحقة بقيمة 50 ألف دينار في ميزانية العام 2026 ولكن بسبب اتفاقية تقسيط طويلة الأمد مع الدولة لن يتم سداد هذا المبلغ الا في عام 2030.

المعالجة: بما أن السداد سيتجاوز مهلة الثلاث سنوات (حتى 2030) يجب تخفيض الضرائب المشمولة لعام 2026 بمبلغ 50 ألف دينار ويتم الاعتراف به كضريبة مشمولة فقط في السنة التي يتم فيها السداد.

المبالغ المستلمة مقابل التخفيض الضريبي القابل للتحويل وغير القابل للتسويق: هي المبالغ التي تستلمها الشركة لقيامها ببيع (تخفيض ضريبي غير مؤهل) لطرف آخر.

مثال: الشركة لديها إعفاء ضريبي بقيمة 20 ألف وقامت بتحويله أو بيعه لشركة أخرى مقابل مبلغ قدره 15 ألف دينار.

المعالجة: يتم تخفيض الضرائب المشمولة بهذا المبلغ 15 ألف دينار التي استلمتها.

فائض القيمة الاسمية للتخفيض الضريبي: وهو عكس ما ورد في الفقرة السابقة (6) فهو المبلغ الذي دفعته الشركة مقابل حصولها على (تخفيض ضريبي غير مؤهل) من طرف آخر.

مثال: اشترت الشركة (تخفيض ضريبي) قيمته الاسمية 10 آلاف دينار مقابل قيامه بدفع مبلغ 8 آلاف دينار فقط، ثم استخدمت الـ 10 آلاف دينار كاملة لسداد ضرائبها.

المعالجة: يجب تخفيض الضرائب المشمولة بمبلغ الفائض المقدّر بألفين دينار لأنها فعلياً لم تدفع سوى 8 آلاف.

مكاسب المشتري نتيجة تحويل التخفيض الضريبي: هي أية مكاسب يستلمها المشتري نتيجة تحويل تخفيض ضريبي قابل للتحويل وغير قابل للتسويق شريطة أن يتم التحويل خلال الفترة الضريبية المعنية.

مثال: الشركة (أ) اشترت تخفيضاً ضريبياً قيمته الاسمية 100 ألف دينار من شركة متعثرة بسعر قدره 70 ألف دينار، وبدلاً من أن تستخدمه الشركة (أ)، قامت ببيعه للشركة (ب) بسعر 90 ألف دينار، فحققت مكسب 20 ألف دينار.

المعالجة: مبلغ المكسب الذي حققته الشركة (أ) بواقع 20 ألف دينار يجب تخفيضه من إجمالي الضرائب المشمولة، وهنا تتجلى غاية الركيزة الثانية في استبعاد أية مبالغ ليست ضريبة حقيقية مدفوعة على دخل الشركة.

5 تخصيص الضرائب المشمولة من كيان مشارك إلى آخر (المادة 37):

هذه المادة تهدف إلى منع ضياع الضرائب أو احتسابها في المكان الخطأ خاصة عندما تتقاطع العمليات بين الكيان الرئيسي والمنشأة الدائمة أو بين الكيان الشفاف وملاكه.

1 فيما يتعلق بالضرائب المشمولة على الدخل العائد لمنشأة دائمة يتعين مراعاة ما يلي:

(أ) لا يجوز تخصيص أي مبلغ من الضرائب المشمولة المسجلة في دفاتر الكيان الرئيسي لتلك المنشأة إذا كانت المنشأة تقع في دولة أخرى وكانت تلك الضرائب مفروضة من قبل ولاية قضائية أخرى.

مثال: شركة أم (كيان رئيسي) في الكويت لديها منشأة دائمة (فرع) في بلد آخر، وهذا الفرع حقق أرباحاً في ذلك البلد الآخر.

المعالجة: أي ضرائب تدفع في البلد الآخر عن المنشأة الدائمة يجب أن تخصص في بلدها عن تلك المنشأة ولا يجوز للكيان الرئيسي في الكويت أن يحتكر هذه الضرائب في دفاتره لرفع معدل ضريبته في الكويت طالما أن الدخل نتج خارج الكويت.

(ب) لا يجوز تخصيص أي مبلغ من الضرائب المشمولة المسجلة في دفاتر الكيان الرئيسي والمخصصة لمنشأة دائمة تقع خارج الدولة إلى ذلك الكيان الرئيسي.

مثال: شركة أم (كيان رئيسي) في الكويت تمتلك منشأة دائمة في بلد آخر منخفض الضريبة وكانت هذه المنشأة الدائمة حققت أرباحاً ولم يتم فرض ضريبة عليها في بلدها، في حين أن بلد الكيان الرئيسي (الكويت) قد فرضت على الكيان الرئيسي ضريبة عن أرباح تابعتها.

المعالجة: في هذه الحالة يجب تخصيص هذه الضريبة للشركة التابعة أو المنشأة الدائمة على الرغم من أن الكويت هي من أخضعت الكيان الرئيسي لسداد هذه الضريبة، وذلك لحماية المجموعة من دفع ضريبة تكميلية مرتين عن نفس الربح والاعتراف بأن الضريبة قد دفعت فعلياً ولكن في بلد المالك.

2 الضرائب المنسوبة للكيانات الشفافة ضريبياً: يجب تخصيص مبالغ الضرائب المشمولة المدرجة في الحسابات المالية لكيان شفاف فيما يتعلق بدخل أو خسارة الركيعة الثانية المخصصة لكيان مشارك مالك، حيث أن الكيان الشفاف لا يدفع ضريبة بنفسه بل يُنسب دخله لملاكه وهنا تتطلب المادة توزيع الضرائب المرتبطة بهذا الدخل على الملاك حسب حصص ملكيتهم.

مثال: شركة (أ) و شركة (ب) يملكان شركة (ج) والتي تعتبر كيان شفاف، حيث حققت أرباحاً ودفعت عنها ضرائب معينة.

المعالجة: يتم توزيع مبالغ الضريبة المسجلة في دفاتر الشركة (ج) على شركتي (أ) و (ب) كل حسب نسبته في الارباح، وهذا يضمن أن الملاك (الكيانات المشاركة) يستفيدون من هذه الضرائب لرفع معدلهم الضريبي الفعلي في حسابات الركيزة الثانية.

3 **حظر تخصيص ضرائب الكيان المشارك المالك للخارج:** لا يجوز تخصيص أي مبلغ من الضرائب المشمولة المدرجة في الحسابات المالية للكيان المشارك المالك الذي يقع خارج الدولة الى كيان آخر مشارك يقع في الدولة.

مثال: شركة قابضة في بريطانيا دفعت ضرائب عن أرباحها الاجمالية، وكان لديها شركة تابعة في الكويت.

المعالجة: لا يجوز للشركة القابضة أن تقتطع جزء من ضرائبها المدفوعة في بريطانيا وتنسبه لشركتها في الكويت ، فضرائب بريطانيا تبقى هناك وضرائب الكويت تحسب بناء على ما دُفع في الكويت.

4 **الضرائب المنسوبة للكيانات الهجينة:** في حالة الكيان المشارك الذي يكون كيانا هجيناً ويقع في الدولة، لا يجوز تخصيص أي مبالغ من الضرائب المشمولة المدرجة في الحسابات المالية للكيان المشارك المالك الذي يقع خارج الدولة والمفروضة على دخل الكيان الهجين.

حيث أن الكيان الهجين هو كيان تعتبره الدولة (أ) شركة مستقلة خاضعة للضريبة بينما تعتبره الدولة (ب) كيانا شفافاً، فتمنع المادة تصدير الضرائب التي يدفعها المالك في الخارج الى هذا الكيان داخل الدولة اذا كانت تلك الضرائب مفروضة على دخل هجين وذلك لمنع الازدواج في احتساب المزايا الضريبية.

مثال: شركة في الكويت (كيان هجين) مملوكة لشركة أم في بريطانيا التي تفرض ضريبة على الكيان الأم عن دخل تابعتها في الكويت.

المعالجة: لا يجوز أخذ هذه الضريبة المدفوعة في بريطانيا ونسبتها لدفاتر الكيان الهجين في الكويت.

5 ضرائب التوزيعات المستحقة الدفع في الخارج: لا يجوز تخصيص أي مبلغ من الضرائب المشمولة مستحقة الدفع خارج الدولة على التوزيعات التي يقوم بها كيان مشارك يقع في الدولة إلى كيان مشارك مالك يقع خارج الدولة.

مثال: شركة تابعة في الكويت وزعت أرباحا لشركة أم في بريطانيا، وقد قامت السلطات في بريطانيا بتحصيل ضريبة على الشركة الأم مقابل استلام هذه الأرباح.

المعالجة: تظل هذه الضريبة في دفاتر الشركة الأم ولا يحق للشركة التابعة في الكويت اضافتها لضرائبها المشمولة.

6 سقف تخصيص ضرائب الدخل السلي: عندما تنقل ضريبة من المالك للتابع بموجب نظام CFC مثلا، لا يتم أخذ المبلغ كاملا بل يؤخذ الأقل من الضريبة الفعلية أو (دخل التابع × معدل الضريبة التكميلية).

مثال: شركة تابعة في دولة (ب) حققت 100 ألف دينار دخل سلمي (فوائد أو أرباح الأسهم أو الأتاوات- أي ليس تشغيليا بالمعنى الدارج) وضريبتها هناك في تلك الدولة 2% مثلا، أي أنها دفعت مبلغ 2 ألف دينار.

الشركة الأم في دولة (أ) خضعت لنظام CFC ودفعت عن هذا الدخل ضريبة إضافية في بلدها بقيمة 20 ألف دينار.

المعالجة: عندما نريد نسب الـ 20 ألف التي دفعتها الأم في بلدها إلى دفاتر التابعة لرفع معدلها الفعلي، نحن لا نأخذ المبلغ كاملا بشكل مطلق، بل نضع سقفا وهو الوصول لمعدل الـ 15% فقط.

حسبة السقف تكون : الدخل 100 ألف × الحد الأدنى 15% = 15 ألف

بما أن الشركة دفعت أصلاً 2 ألف في بلدها فالباقى المسموح بنقله هو 13 ألف فقط، وحيث أن الشركة الأم سددت في بلدها مبلغ أكبر قدره 20 ألف فيتم تخصيص جزء منه وهو 13 ألف للشركة التابعة، وأما بالنسبة لبلغ 7 آلاف المتبقية فتبقى خاصة بالشركة الأم ومن ضمن مصاريف الضريبة المشمولة لها في بلدها.

7 رد ضرائب المنشأة الدائمة للمركز الرئيسي (حالة استثنائية) : فإذا حققت المنشأة الدائمة خسارة وقام المركز الرئيسي بخضم هذه الخسارة من أرباحه المحلية ثم لاحقاً حقق الفرع أو المنشأة الدائمة أرباحاً واعتبرناها دخلاً للمركز الرئيسي فإن الضرائب التي تُدفع في بلد المنشأة الدائمة تعتبر ضرائب للمركز الرئيسي.

مثال: فرع شركة كويتية في لندن حقق أرباحاً قدرها 50 ألف دينار ودفعت عنها ضريبة في لندن قدرها 12.5 ألف دينار، بموجب ذلك تم اعتباره هذا الدخل 50 ألف دينار كأنه دخل للشركة الأم في الكويت.

المعالجة: بما أن الشركة الأم في الكويت سحبت دخل التابعة في لندن لدفاترها فإن الرخصة الثانية تفرض على الشركة الأم في الكويت سحب الضريبة المدفوعة في لندن 12.5 ألف دينار لتُنسب للشركة الأم في الكويت بقدر 15% فقط من الدخل.

وحيث أن الدخل في لندن كان 50 ألف بالتالي فإن الضريبة المسموح بنقلها لدفاتر الشركة الأم في الكويت يجب ألا تتجاوز 15% من هذا الدخل أي مبلغ وقدره 7.5 ألف دينار كويتي.

6 آلية معالجة الفروقات المؤقتة – الضرائب المؤجلة (المادة 38):

هذه المادة مصممة للربط بين المعيار المحاسبي (IAS 12) وبين متطلبات الركيزة الثانية الصارمة والتي تمنع الشركات من التلاعب بالضرائب المؤجلة لرفع معدلها الضريبي بشكل وهمي، كما تضع سقفا لنسبة الضريبة المستخدمة في الحساب.

بحيث تم إعتبار سقف الـ 15% للضرائب المؤجلة (القاعدة الذهبية) هو الحد الفاصل في مسألة إعادة قياس كافة الضرائب المؤجلة.

مثال: شركة في دولة ضريبتها 25% ولديها التزام ضريبي مؤجل بقيمة 30 ألف دينار ناتج عن أرباح لم تخضع للضريبة بعد.

المعالجة: لغرض الركيزة الثانية يجب تخفيض هذا الالتزام ليُحسب على أساس 15% فقط ليصبح بمبلغ 18 ألف ($30 \text{ ألف} \div 25\% = 120 \text{ ألف} \times 15\%$).

إلا أن هناك استثناءات من مبلغ تعديل الضريبة المؤجلة

1. مصروف الضريبة المتعلق بدخل مستبعد: إذا تم استبعاد الدخل من الحسبة، يجب ان تستبعد الضريبة المؤجلة المرتبطة به.

مثال: شركة كويتية تملك اسهما وحققت ارباحا غير محققة نتيجة اعادة تقييم بمبلغ 100 ألف دينار وقامت الشركة بتسجيل التزام ضريبي مؤجل بقيمة 15 ألف دينار.

المعالجة: بما أن أرباح الاسهم مستبعدة من الدخل الخاضع للركيزة الثانية فإن مبلغ الـ 15 ألف يتم استبعاده ايضا من حسبة الضرائب المشمولة، لا يجوز ان تستفيد من ضريبة لربح غير موجود في الحسبة او في الدخل الخاضع.

2. المبالغ غير المسموح بخصمها: مثل الضرائب المؤجلة الناتجة عن مصاريف ترفضها الركيعة الثانية أصلا ولا تعتبرها مصاريف ضريبية.

مثال: شركة سجلت مخصص مكافأة نهاية خدمة زائد عن الحد المسموح به ضريبيا مما أنشأ أصلا ضريبيا مؤجلا بقيمة 5 آلاف دينار مثلا.

المعالجة: الركيعة الثانية ترفض هذا النوع من المخصصات التقديرية وتعتبر أن مثل هذه المخصصات غير مصاريف غير مسموح بإضافتها للمصاريف أو التكاليف العامة وبالتالي يستلزم إعادتها للدخل مرة أخرى، وعلى ضوء ذلك يتم استبعاد مبلغ 5 آلاف من الحسبة أو من المصاريف الضريبية المشمولة.

3. تعديل التقييم أو مخصص التحقق: اذا قامت الشركة بتخفيض قيمة الأصل الضريبي المؤجل لأنها تشك في قدرة الشركة على تحقيق أرباح مستقبلا.

مثال: شركة لديها أصل ضريبي مؤجل بقيمة 50 ألف دينار لكن تم تسجيل مخصص تقييم بـ 20 ألف دينار لأن ادارة الشركة كانت تخشى عدم الاستفادة من هذا الأصل الضريبي كاملا فقامت بعمل مخصص تقييم (تخفيض قيمته).

المعالجة: الركيعة الثانية تتجاهل مخصص إعادة التقييم للأصل الضريبي المؤجل ولا تأخذ بالتقديرات بل تعتمد على المسجل كأصل ضريبي مؤجل دون أية اعتبارات لأي تقديرات ما دام هذا الأصل لم يتم استنفاده.

4. التعديل الناتج عن إعادة القياس (تغيير سعر الضريبة): اذا الدولة غيرت قانونها وتغيرت نسبة الضريبة مما أدى الى تغير في الالتزامات الضريبية بنفس الهامش بين معدل الضريبة المحلي السابق مقارنة بالجديد أو الحالي.

مثال: دولة زادت معدل الضريبة فيها من 10% إلى 20% وهو ما جعل الالتزامات الضريبية المؤجلة تقفز في دفاتر الشركة من 10 آلاف دينار مثلا إلى 20 ألف دينار.

المعالجة: الركيعة الثانية تستبعد هذه الزيادة الـ 10 آلاف دينار لأنها مجرد إعادة قياس محاسبية ولم تدفع الشركة فلسا واحدا إضافيا للدولة.

5. الضرائب المتعلقة بوضع ضريبي غير مؤكد: الضرائب التي لا تزال في القضاء أو محل نزاع لم يُحسم بعد.

مثال: الشركة سجلت التزام ضريبي مؤجل بقيمة 10 آلاف دينار تحسبا لخسارة قضية أو نزاع ضريبي.

المعالجة: الركيعة الثانية تستبعد ولا تعترف بالاحتمالات بل بالحقائق المؤكدة أو المبالغ المدفوعة فعليا.

يتم تعديل إجمالي مبلغ الضريبة المؤجلة (بالزيادة أو الإضافة) وفق البنود الآتية:

1. إضافة أي مبلغ ناتج عن أي مستحقات غير مسموح بخصمها: إذا ما تبين أن الشركة قد قامت بسداد مبالغ (كانت في السابقة غير مسموح بتسجيلها كالمخصصات) وثبت قيام الشركة بسدادها لاحقا فيجب إضافة هذه المبالغ.

مثال: شركة كان لديها مخصص مكافأة نهاية خدمة للموظفين مستبعد سابقا، وفي عام 2026 دفعت مبلغ وقدره 10 آلاف دينار (فعليا).

المعالجة: يتم إضافة مبلغ 10 آلاف دينار إلى إجمالي مبلغ تعديل الضريبة المؤجلة لهذا العام.

2. إضافة أي مبلغ ناتج عن التزام ضريبي مؤجل مسترد: إذا ما تبين أن الشركة قد قامت بسداد مبالغ ضريبية كانت في السابق (الالتزامات مؤجلة).

مثال: كان على الشركة التزام ضريبي مؤجل من سنة 2024 بقيمة 5 آلاف دينار وفي سنة 2026 حان موعد السداد ودفعت الشركة المبلغ لمصلحة الضرائب.

المعالجة: يتم إضافة هذا المبلغ لحسابات الضرائب المشمولة لعام 2026.

3. خصم المبلغ الذي كان سيعتبر تخفيضا نتيجة الاعتراف بخسارة: أحيانا تحقق الشركة خسارة ولكنها وفقا لمبدأ الحيطة والحذر لا تسجل أصلا ضريبيا مؤجلا لأنها ترى أنها لن تحقق ربح مستقبلي ولن تستفيد من هذه الخسارة، هنا تتدخل الركيعة الثانية وتفرض على الشركة أن تخصم هذا الأصل الضريبي المؤجل (غير المسجل) حتى لا يظهر معدل ضريبتها مرتفع بشكل وهمي بسبب عدم وجود أصل ضريبي يخفضه.

مثال: شركة خسرت هذا العام ما يعادل ضريبة بقيمة 15 ألف دينار، ولم تقم بتسجيله كأصل ضريبي في دفاتها خوفا من استمرار الخسائر ولكونها تعتقد بأنها لن تحقق أرباحا في السنوات القريبة القادمة ولن تستفيد من هذا الأصل الضريبي المؤجل.

المعالجة: عند حساب الركيعة الثانية يجب خصم مبلغ 15 ألف دينار من اجمالي الضرائب المشمولة المعدلة.

تعديل الأصل الضريبي المؤجل لأقل من 15%:

إذا كان لدى الشركة أصل ضريبي مسجل بـ 10% وفقا لضريبة الدولة فإن الركيعة الثانية تسمح للشركة بإعادة حساب هذا الأصل الضريبي بنسبة 15% بشرط أن تثبت أن هذا الأصل ناتج عن خسارة ركيعة ثانية وليس ناتج عن خسارة ضريبة محلية.

تعديل الالتزام الضريبي المؤجل:

تنص المادة على استبعاد أي التزام ضريبي مؤجل لم يتم دفعه أو عكسة خلال الفترات الضريبية الخمس التالية، ويجب إعادة احتساب معدل الضريبة الفعلي والضريبة التكميلية للسنة التي نشأ فيها الالتزام.

فالركيزة الثانية تمنح الشركة الحق في استخدام الالتزامات الضريبية المؤجلة لرفع معدل ضريبتها الحالي بشرط أن تسدد فعلياً للدولة خلال 5 سنوات، إذا لم تسدد يتم اعتبارها ضريبة وهمية ويجب العودة للسنة القديمة وتعديل حساباتها.

مثال: في سنة 2024 سجلت الشركة التزاماً ضريبياً مؤجلاً بقيمة 20 ألف دينار نتيجة إهلاك متسارع وهذا رفع معدل ETR الخاص بها ليتجاوز 15%.

المعالجة: إذا جاءت نهاية سنة 2029 ولم يتم دفع هذا المبلغ للدولة، يجب على الشركة استبعاد مبلغ 20 ألف دينار من حسابات سنة 2024 وإعادة حساب الضريبة التكميلية لتلك السنة وكأن الالتزام لم يكن موجوداً.

استثناءات قاعدة السنوات الخمس:

هناك حالات مستثناة من قاعدة الخمس سنوات، بحيث يمكن للشركة الاحتفاظ بالالتزام الضريبي المؤجل في حساباتها حتى لو لم تسدد خلال 5 سنوات وأهم هذه الاستثناءات هي :

1 بدلات التكلفة للأصول الملموسة:

لو أن الشركة اشترت آلات لمصنع بقيمة 1 مليون دينار وكان يتم إهلاكها محاسبياً على 10 سنوات (مبلغ 100 ألف دينار سنوياً) إلا أن الضريبة المحلية تفرض بإهلاكها على 4 سنوات (مبلغ 250 ألف سنوياً)، ستكون النتيجة أن أول 4 سنوات ستدفع الشركة ضريبة أقل بكثير مما هو ظاهر في دفاتها مما ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل، وبالتالي فإن هذا الاستثناء

وُجد لأن الالتزام لن يسدد (عكس الفروق في الاهلاك) الا بعد السنة الخامسة عندما ينتهي الاهلاك الضريبي ويبقى المحاسبي.

2 تكاليف التراخيص والترتيبات الحكومية (عقود BOT):

عندما تحصل الشركة على عقد بنظام الـ BOT لمطار أو محطة طاقة أو غيرها لمدة 25 سنة على سبيل المثال، فإن الشركة تدفع مبالغ ضخمة في البداية كتكاليف تراخيص ويسمح لها القانون الضريبي بخصمها بسرعة بينما محاسبيا يتم توزيع تلك التكاليف على 25 سنة، وبالتالي فإن الاستثناء هنا يكون قائم بسبب الفرق بين المعالجة الضريبية والمحاسبية في المشاريع القومية او السيادية التي تمتد لعقود طويلة.

3 تكاليف البحث والتطوير:

عندما تحصل الشركة على دعم بإعتراف الدولة بمبلغ او تكلفة بحث وتطوير فإنها تسمح بهذا المصروف كاملا في ذات السنة، لكن المعايير المحاسبية تتطلب رسملة هذا المبلغ واهلاكه على مدار عمر البحث نفسه فلو امتد الى 15 سنة مثلا فإن المعايير تتطلب اهلاكه على مدى هذه الفترة.

4 تعديلات القيمة العادلة غير المحققة:

في بعض الأنظمة الضريبية المحلية لا يتم اعتبار التغير في القيمة العادلة للأصول كدخل ويتم استبعادها من الدخل الضريبي المحلي، فلو أن الشركة تملك عقارا زادت قيمته العادلة بفارق قدره 1 مليون دينار فإن الشركة ملزمة أن تسجل التزام ضريبي بهذا المبلغ لأنها ستدفع قيمته عند البيع، ولكون الشركة قد لا تبيع هذا الأصل الا بعد 10 او 20 سنة فإذا ما طبقنا قاعدة الـ 5 سنوات سنجبر الشركة على الغاء هذا الالتزام وإعادة احتساب ضرائبها وكأنها تهربت من الضريبة بينما هي ببساطة لم تقم بالبيع حتى الآن.

5 صافي مكاسب تبادل العملات الاجنبية غير المحققة:

عندما تمتلك الشركة أصولاً أو التزامات بعملات اجنبية وتتغير أسعار الصرف تظهر أرباح دفترية (غير محققة) في الميزانية وينشأ عنها التزام ضريبي مؤجل - فلو أن الشركة لديها وديعة بالدولار الأمريكي وبسبب ارتفاع سعر الدولار حققت مكاسب صرف قيمتها 50 ألف دينار ولكن لم يتم تحويل العملة حتى الآن، وقامت الشركة بتسجيل التزام ضريبي مؤجل عنها فإن هذه المكاسب قد لا تتحقق فعلياً عبر البيع أو التحويل إلا بعد سنوات طويلة، لذلك استثنيتها الرخصة الثانية من قاعدة الخمس سنوات.

6 احتياطات التأمين ومبالغ تكليف حيازة بوليصة التأمين:

هذا البند يخص شركات التأمين تحديداً، وهذه الشركات تحتفظ باحتياطات ضخمة لمواجهة الحوادث المستقبلية والمطالبات قد تستغرق سنوات وعقود - فلو أن شركة تأمين كونت احتياطي بقيمة 100 ألف دينار لمطالبات إعادة التأمين فإن الفرق بين الخصم الضريبي لهذا الاحتياطي والاعتراف المحاسبي به ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل، وبالتالي سيبقى هذا الالتزام في الحسابات طالما الاحتياطي موجود ولن يُطالب بالدفع في السنة الخامسة لأن طبيعة عمل التأمين طويلة الأمد.

7 الأرباح من بيع الأصول الملموسة في نفس الدولة (إعادة الإستثمار):

في بعض الدول والأنظمة الضريبية يتم منح الشركات فترة سماح بعدم دفع الضريبة فوراً إذا التزمت الشركة بشراء أصل ملموس في ذات الدولة (كنوع من التشجيع على الاستثمار)، فلو أن الشركة باعت أصلاً بمبلغ 200 ألف دينار وكان القانون المحلي يسمح لها بعدم دفع ضريبة فوراً إذا اشترت أصل أو مبنى خلال سنتين، فهي تسجل التزام ضريبي ويستمر حتى بعد شراؤها للأصل الجديد طالما أن الاستثمار مستمر داخل الدولة.

8 المبالغ المتراكمة نتيجة تعديلات القيمة العادلة:

هي المبالغ الخاصة بفروق ناتجة عن تقييم الأصول المذكورة أعلاه (الأصول للموسسة والبحث والتطوير) بالقيمة العادلة، فهي أيضا مستثناه من الخمس سنوات.

9 مصاريف إيقاف التشغيل والإصلاح:

هي المبالغ التي ستكبدها الشركة مستقبلا فتقوم منذ اليوم الأول بعمل مخصص لها ويتم الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل - فلو افترضنا شركة نفطية قامت ببناء منشأة وتلتزم قانونا بإزالتها أو إعادة الأرض لحالتها الأصلية بعد انتهاء عمرها الافتراضي (بعد 20 سنة مثلا) فهي محاسبيا ملتزمة بتسجيل مخصص لهذه التكاليف المستقبلية منذ اليوم الأول ورسملتها (إضافتها للأصل) وكانت هذه التكاليف مثلا بمبلغ 5 ملايين دينار فإنها ملزمة بتسجيل التزام ضريبي مؤجل 750 ألف دينار (15% من قيمة التكلفة) كون الضريبة تعترف فقط بتكلفة الأصل دون مراعاة للتكلفة التي تمت اضافتها له محاسبيا وهذا ما سينشئ التزاما ضريبيا لدى الشركة.

7 اختيار خسارة الرخصة الثانية (المادة 39):

هذه المادة هي (طوق النجاة) للمجموعات التي تعمل في دول ذات أنظمة ضريبي لا تعترف بمبدأ «الضرائب المؤجلة» أو تعاني من تعقيد في حساباتها، لذلك فإن هذه المادة هي خيار بديل مبسط عن تطبيق المادة (38) بالكامل.

مفهوم «خسارة الرخصة الثانية»:

بدلا من الدخول في دهاليز الفروق المؤقتة والضرائب المؤجلة المحاسبية، فإن للشركة أو الكيان الحق باختيار إنشاء (أصل ضريبي مؤجل للرخصة الثانية) هذا الخيار يتم تقديمه مع إقرار معلومات الرخصة الثانية الأول للمجموعة أو مع الإقرار الضريبي المقدم للدولة أيهما أسبق.

عند ممارسة هذا الخيار يتم انشاء أصل ضريبي لكل فترة ضريبية يوجد فيها «صافي خسارة الركييزة الثانية» في الدولة.

المعادلة: أصل الضريبة المؤجلة للركييزة الثانية = صافي خسارة الركييزة الثانية × الحد الأدنى 15%

مثال: شركة في الكويت حققت خسارة قدرها 200 ألف دينار في سنة 2026

الحسبة: 200 ألف × 15% = 30 ألف يتم تسجيلها كأصل ضريبي مؤجل يرخل للسنوات القادمة.

آلية الترحيل والاستخدام:

الترحيل: يجب ترحيل هذا الأصل الى الفترات اللاحقة.

الإستخدام: يستخدم هذا الأصل في أي فترة ضريبية تتحقق فيها أرباح صافية للركييزة الثانية في الدولة لتقليل الضريبة المستحقة.

سقف الإستخدام: يتم تخفيض الأصل بمقدار الأقل من :

(1) صافي دخل الركييزة الثانية مضروباً في 15%.

(2) المبلغ المتاح من أصل الضريبة المؤجلة للركييزة الثانية.

مثال: نفس المثال السابق ولكن الشركة خلال العام 2027 حققت أرباحاً قدرها 100 ألف دينار.

المعالجة: الحد الأقصى او سقف الإستخدام : 100 ألف × 15% = 15 ألف

يتم أخذ مبلغ 15 ألف من رصيد الأصل السابق (30 ألف المرحل) ويتم استخدامها لرفع الضرائب المشمولة للسنة الحالية، ويكون الرصيد المتبقي من الأصل الضريبي المؤجل بقيمة 15 ألف للسنة التالية.

حالة إلغاء الاختيار:

إذا قررت الشركة إلغاء هذا الاختيار مستقبلاً فإن القانون صارم جداً، حيث يتم تخفيض ماتبقى من رصيد الأصل الضريبي المؤجل إلى الصفر، ويبدأ مفعول هذا الإلغاء من اليوم الأول للفترة الضريبية التي لم يعد فيها هذا الاختيار مطبقاً.

تعريف إضافي ودقيق لصافي خسارة الركيعة الثانية:

عرّفت المادة صافي خسارة الركيعة الثانية بأنها

= مجموع خسائر كافة الكيانات المشاركة في الدولة - مجموع خل كافة الكيانات المشاركة في الدولة

وبالتالي فهي ليست خسارة ركيعة ثانية لشركة واحدة فقط في الدولة دون الأخذ بالاعتبار صافي دخل أو خسارة الشركات الأخرى المكونة في الدولة.

مثال: شركة (أ) حققت ربحاً قدره 50 ألف وشركة (ب) حققت خسارة قدرها 150 ألف وكلاهما في ذات الدولة.

المعالجة: يكون صافي خسارة الركيعة الثانية = 150 ألف - 50 ألف = (100 ألف) ويكون الأصل الضريبي المنشأ عنها = 100 ألف × 15% = 15 ألف.

8 تعديلات ما بعد تقديم الاقرارات الضريبية «التسويات الضريبية» (المادة 40):

هذه المادة هي المسطرة الواضحة للتعامل مع الفروقات الضريبية التي تنشأ سواء عن زيادات أو انخفاضات سابقة وتؤثر في الضرائب المشمولة الحالية، وسوف نقسمها على النحو التالي:

1 الزيادة في الالتزام الضريبي:

يُعامل أي تعديل لالتزام كيان مشارك بالضرائب المشمولة لفترة سابقة والمسجل في الحسابات المالية بمثابة تعديل على الضرائب المشمولة في الفترة الضريبية التي يتم فيها إجراء التعديل، فإذا اكتشفت الشركة أنها مدينة بمبالغ إضافية عن سنة ضريبية سابقة فإن هذه الزيادة تضاف لضرائب السنة الحالية بشرط ألا تكون تلك الفترة الضريبية قد حدث فيها انخفاض في الضرائب المشمولة للكيان المشارك الذي يقع في الدولة.

مثال: شركة في الكويت قدمت إقرارها لسنة 2026، وفي سنة 2028 خضعت لفحص ضريبي نتج عنه سداد اضافي بقيمة 20 ألف دينار عن سنة 2026 ولم يكن هناك انخفاض كبير في ضريبة 2026.

المعالجة: يضاف هذا المبلغ الى حسابات الضرائب المشمولة لسنة 2028 ولا يستلزم العودة للوراء لتصحيح ضريبة 2026.

ما لم تكن تلك الفترة الضريبية قد حدث فيها انخفاض في الضرائب المشمولة للكيان المشارك في الدولة، فإذا كان هناك انخفاض في الضرائب المشمولة الخاصة بسنة 2026 يجب في هذه الحالة إضافة هذا المبلغ 20 ألف دينار الى الضرائب المشمولة الخاصة بسنة 2026 وإعادة احتساب الضريبة التكميلية لتلك الفترة وأي فترات لاحقة تكون متأثرة بذلك.

2 التعديلات غير الجوهرية:

يجوز للكيان المشارك المعين اختيار معاملة التخفيض غير الجوهرية (أقل من 1 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي) على أنه تعديل في الفترة الحالية وذلك تيسيراً على المجموعات إذا كان مبلغ الاسترداد أو التخفيض بسيطاً لا يستدعي العودة للفترة الضريبية السابقة والتعديل عليها.

مثال: شركة استردت مبلغ 5 آلاف دينار عن سنة سابقة.

المعالجة: تختار الشركة معالجة هذا النقص في ضرائب السنة الحالية مباشرة بدلا من إعادة فتح دفاتر السنة السابقة.

3 التغيرات الناتجة عن تعديل سعر الضريبة المحلية:

⇨ في حالة انخفاض سعر الضريبة المحلية (تحت 15%) فإن النقص يُعامل في مصروف الضريبة المؤجلة كتعديل للإلتزام لفترة سابقة ويعاد حساب معدل الضريبة الفعلي ETR لتلك الفترة.

مثال: في سنة 2026 كانت ضريبة الدولة 20%، الشركة سجلت التزاما ضريبيا مؤجلا بقيمة 20 ألف دينار، وفي سنة 2028 قررت الدولة خفض الضريبة الى 15%.

المعالجة: الإلتزام الضريبي انخفض آليا من 20 ألف الى 15 ألف وبالتالي فإن النقص بمبلغ 5 آلاف دينار يعتبر تخفيضا في الضرائب المشمولة لسنة 2026، وبالتالي يجب إعادة فتح حسابات سنة 2026 وتخفيض الضرائب المشمولة فيها بمقدار 5 آلاف دينار وإعادة حساب معدل الضريبة الفعلي ETR للتأكد من أنه لم يهبط تحت 15% وإلا كان لزاما على الشركة سداد الفرق.

⇨ في حالة زيادة سعر الضريبة المحلية، عند سداد مصروف الضريبة المؤجلة الذي نتج عنه زيادة سعر الضريبة يُعامل كمصروف ضريبي في الفترة الحالية بشرط أن يكون قد تم تسجيله أصلا بمعدل يقل عن 15%.

مثال: شركة في دول ضريبتها 10% وسجلت التزاما ضريبيا مؤجلا بقيمة 10 آلاف دينار، وفي السنة التالية رفعت الدولة الضريبة الى 15%.

المعالجة: ستدفع الشركة مبلغ 15 ألف دينار بدلا من 10 آلاف دينار ونتيجة هذه الزيادة سيتم إضافة مبلغ 5 آلاف دينار للضرائب المشمولة في السنة التي يتم فيها السداد، وهذه الإضافة تقتصر على ما يعادل الوصول لمعدل 15% فقط - فلو كانت الزيادة الضريبية 20% فلن يتم الاعتراف الا بما يصل الى 15% فقط من الضرائب المشمولة.

4 مبدأ الثلاث سنوات للسداد الفعلي:

إذا قامت الشركة بتسجيل مبلغ ضمن الضرائب المشمولة في سنتها المالية الحالية على أساس أنها ستقوم بسداده لاحقا (الضرائب المستحقة) وكان هذا المبلغ كبيرا يتجاوز مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي فإن القانون يمنحها مهلة 3 سنوات فقط للسداد الفعلي وإلا سيتم شطب هذا المبلغ بأثر رجعي من الضرائب المشمولة.

يُستخلص من هذه الفقرة:

العتبة المالية: تنطبق فقط إذا كان المبلغ يتجاوز مليون يورو او ما يعادله بالدينار الكويتي.

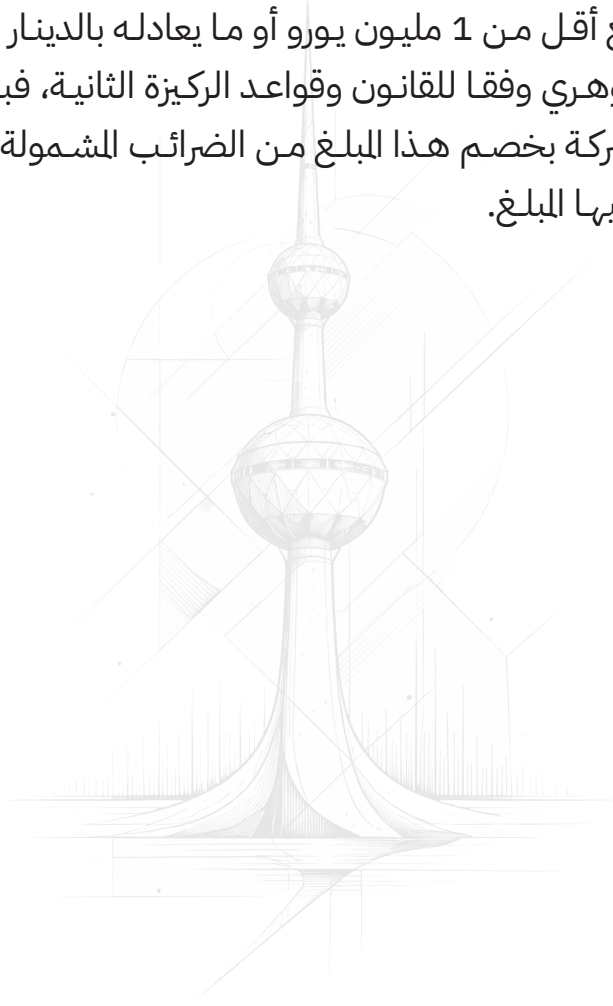
المهلة الزمنية: ثلاث فترات ضريبية (3 سنوات) تبدأ من اليوم الأخير للفترة التي تم فيها احتساب الضريبة كمصروف.

العقوبة: في حال عدم السداد خلال المهلة الزمنية يجب إعادة حساب معدل الضريبة الفعلي والضريبة التكميلية للسنة القديمة التي نشأ فيها الالتزام بالإضافة الى شطب الالتزام من الضرائب المشمولة.

حالة عملية: الشركة لديها ضرائب مشمولة بمبلغ يفوق المليون يورو او ما يعادله بالدينار الكويتي وقامت بسداده خلال السنوات الثلاث، ولكن بعد السنة الرابعة صدر حكم قضائي بأحقية الشركة في ذلك المبلغ أو جزء منه.

المعالجة: إذا كان الحكم الصادر بمبلغ 1 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي أو أكثر، فإنه يستلزم على الشركة إعادة احتساب الضرائب المشمولة للسنة التي كانت منشأ النزاع ولنفترض 2026 وشطب هذا المبلغ من الضرائب المشمولة ثم إعادة احتساب معدل الضريبة الفعلي وسداد أية مبالغ تنتج عن ذلك.

أما إذا كان المبلغ أقل من 1 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي، بحيث أن المبلغ غير جوهري وفقاً للقانون وقواعد الركيزة الثانية، فبدلاً من العودة للوراء تقوم الشركة بخضم هذا المبلغ من الضرائب المشمولة للسنة الحالية التي استردت فيها المبلغ.



الفصل الخامس:

تحديد معدل الضريبة الفعلي والضريبة

1 معدل الضريبة الفعلي (المادة 41):

يتعين على الكيان المشارك احتساب معدل الضريبة الفعلي لمجموعة الكيانات في ذات الدولة وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{معدل الضريبة الفعلي (ETR)} = \frac{\text{مجموع الضرائب المشمولة المعدلة لجميع الكيانات في الدولة}}{\text{صافي دخل الركيزة الثانية لجميع الكيانات في الدولة}}$$

ويتم التعبير عن النتيجة كنسبة مئوية مقربة إلى أربعة أرقام عشرية (مثال 13.90%).

↔ بحيث يعبر (البسط) عن مجموع الضرائب المشمولة المعدلة والمبينة في (الفصل الرابع).

↔ ويعبر (المقام) عن صافي الدخل الخاضع والمبين في (الفصل الثالث).

على أن يكون الوصول (للمقام) بعد إجراء عملية المقاصة التالية:

صافي دخل الركيزة الثانية = (مجموع دخل الركيزة الثانية لجميع الكيانات الرابحة في الدولة - مجموع دخل الركيزة الثانية لجميع الكيانات الخاسرة في الدولة)

مثال: مجموعة لديها شركتان في الكويت، وكانت نتائجهما بعد تعديلات الركيزة الثانية كالتالي:

↔ شركة (أ) دخلها الخاضع 1 مليون دينار وضرائبها المشمولة 120 ألف دينار.

↔ شركة (ب) دخلها الخاضع 500 ألف دينار وضرائبها المشمولة 30 ألف دينار.

المعالجة:

- ↪ مجموع الضرائب المشمولة = 120 ألف + 30 ألف = 150 ألف
- ↪ صافي دخل الركيعة الثانية = 1 مليون + 500 ألف = 1.5 مليون
- ↪ معدل الضريبة الفعلي ETR = $\frac{150,000}{1,500,000} = 10\%$
- ↪ **النتيجة:** بما أن معدل 10% أقل من 15% سيتعين على المجموعة دفع ضريبة تكميلية بنسبة 5% في الكويت.

مثال آخر: نفس المثال السابق ولكن بافتراض:

- ↪ شركة (أ) دخلها الخاضع 2 مليون دينار وضرائبها المشمولة 350 ألف دينار
- ↪ شركة (ب) دخلها الخاضع (خسارة) بمبلغ 1 مليون دينار وضرائبها المشمولة (صفر).

المعالجة:

- ↪ مجموع الضرائب المشمولة = 350 ألف
- ↪ صافي دخل الركيعة الثانية = 2 مليون - 1 مليون = 1 مليون دينار
- ↪ معدل الضريبة الفعلي ETR = $\frac{350,000}{1,000,000} = 35\%$
- ↪ **النتيجة:** لا توجد ضريبة تكميلية على الكيان لأن الخسارة في الشركة (ب) رفعت معدل الضريبة الفعلي للدولة ككل فوق 15%.

إستثناءات هامة:

- ↪ هناك كيانات تُعامل «بمعاملة خاصة» ولا تدخل ضمن الحسبة الجماعية العادية للدولة، بل تُحسب بشكل منفصل وفقا لمواد أخرى سنتطرق لها لاحقا:
- ↪ **الكيانات الاستثمارية والتأمينية:** تُحسب وفقا للمادة (56).
- ↪ **الكيانات المملوكة للأقلية:** تُحسب وفقا للمادة (49).
- ↪ **المشاريع المشتركة والكيانات التابعة لها:** تُحسب وفقا للمادة (53).

2 معدل الضريبة وحساب الضريبة (المادة 42):

1 حساب معدل الضريبة (الفرق المئوي)

معدل الضريبة = 15% - معدل الضريبة الفعلي للدولة ETR

هذه النتيجة هي ما يُمثّل الفجوة التي يجب تغطيتها لتصل المجموعة إلى الحد الأدنى العالمي 15%، فإذا كان معدل الضريبة الفعلي ETR في الدولة 10% فهذا يعني أن المجموعة ملزمة بسداد 5% التكميلية.

2 تحديد «الدخل الخاضع للضريبة»

قد يتسائل قارئ: لماذا يتم تحديد الدخل الخاضع في حين أن الفصل الثالث قد حدد ملامح وطريقة الدخل الخاضع فلماذا يظهر هنا مرة أخرى؟

هنا تظهر ميزة كبرى للشركات وهي خصم «جوهر النشاط» من الدخل الخاضع للضريبة وهذا الجوهر سنتناوله لاحقاً في المادة (43)، حيث أن الركيزة الثانية لا تفرض ضريبة على كامل الربح إذا كان ناتج عن نشاط حقيقي (موظفين وأصول ملموسة).

المعادلة:

الدخل الخاضع للضريبة = صافي دخل الركيزة الثانية للدولة - الدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط.

مثال: صافي دخل المجموعة في الدولة 1 مليون دينار والدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط 100 ألف دينار، يكون الوعاء الضريبي أو الدخل الخاضع بمبلغ 900 ألف دينار.

3 المعادلة النهائية لحساب الضريبة

الضريبة = (معدل الضريبة × الدخل الخاضع للضريبة) + الضريبة الإضافية الحالية

الضريبة الإضافية الحالية: هي أية فروقات ناتجة عن إعادة الحساب لسنوات سابقة (مثلما ناقشناه في المادة 40).

مثال شامل: مجموعة في الكويت لديها المعطيات التالية لعام 2026:

- ↪ معدل الضريبة الفعلي ETR = 9%
- ↪ صافي دخل الرخصة الثانية للدولة = 2 مليون دينار
- ↪ الدخل المستبعد لجوهر النشاط SBIE = 200 ألف دينار
- ↪ هناك ضريبة إضافية ناتجة عن تعديل سنة 2024 قدرها 10 آلاف دينار

المعالجة:

- ↪ معدل الضريبة = 15% - 9% = 6%
- ↪ الدخل الخاضع = 2 مليون - 200 ألف = 1.8 مليون
- ↪ الضريبة التكميلية للدولة = (1.8 مليون × 6%) + 10 آلاف دينار = 118 ألف دينار.

4 تخصيص الضريبة على الكيانات

في المثال السابق بعد استخراج الضريبة التكميلية 118 ألف، يجب توزيعها على الكيانات المشاركة داخل الدولة وفق المعادلة التالية:

$$\text{مبلغ الضريبة لكيان مشارك} = \text{مبلغ الضريبة الاجمالية للدولة} \times \frac{\text{دخل الرخصة الثانية للكيان المشارك}}{\text{مجموع دخل الرخصة الثانية لجميع الكيانات المشاركة}}$$

تطبيقاً على المثال السابق، لو افترضنا أن دخل الشركة (أ) 1.5 مليون والشركة (ب) 500 ألف.

$$\text{مبلغ الضريبة للشركة (أ)} = 118 \text{ ألف} \times \frac{1,500,000}{2,000,000} = 88.5 \text{ ألف دينار.}$$

$$\text{مبلغ الضريبة للشركة (ب)} = 118 \text{ ألف} \times \frac{500,000}{2,000,000} = 29.5 \text{ ألف دينار.}$$

تنويه هام: هذا التخصيص أو التوزيع يكون للكيانات التي لديها صافي ركيعة ثانية موجب (مكاسب) أما الشركات التي حققت خسائر فلا تتحمل جزء من الضريبة التكميلية لأنها لم تساهم في نشوء الوعاء الضريبي.

كما أن المادة تنص صراحة على عدم سريان أية إعفاءات ضريبية مفروضة بموجب قوانين أخرى على هذه الضريبة التكميلية، بمعنى أن «شهادة الإعفاء الضريبي» التي قد تمتلكها الشركة بموجب قوانين تشجيع الاستثمار أو غيرها لا تحميها من دفع هذه الضريبة التكميلية المحددة في هذا القانون.

3 الدخـل المستبعد على أساس جوهر النشاط (المادة 43):

هذه المادة تعتبر من أكثر المواد «إنصافاً» للشركات في الركيعة الثانية كونها تُفرّق بين الأرباح الورقية وبين الأرباح الناتجة عن نشاط حقيقي، فهي تسمح للمجموعة بخفض وعاء الضريبة التكميلية بناءً على حجم تواجدها الفعلي في الكويت (موظفين و أصول ملموسة).

1 مفهوم استبعاد «جوهر النشاط» SBIE

الهدف من هذه المادة هو عدم معاقبة الشركات التي لديها استثمارات حقيقية ومصانع وموظفون، بحيث يتم طرح مبلغ معين من صافي دخل الركيعة الثانية قبل حساب الضريبة، وهذا المبلغ يُحسب بناءً على عنصرين (تكاليف الرواتب + قيمة الأصول الملموسة).

2 المعادلة الأساسية للحساب

الدخل المستبعد = (تكاليف الرواتب المؤهلة × نسبة الرواتب) + (الأصول الملموسة × نسبة الأصول)

تكاليف الرواتب المؤهلة: تشمل الرواتب والأجور والمزايا الصحية والاجتماعية للموظفين الذين يعملون للكيان داخل الدولة.

الأصول الملموسة المؤهلة: هي الممتلكات غير المنقولة و تشمل القيمة الدفترية المتوسطة للعقارات والآلات والمعدات وأصول حق الإستخدام والموارد الطبيعية التي يستخدمها الكيان في الدولة.

3 النسب السنوية

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2025

نسبة 9.6% من اجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 7.6% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة عند بداية ونهاية السنة

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2026

نسبة 9.4% من اجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 7.4% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة عند بداية ونهاية السنة

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2027

نسبة 9.2% من اجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 7.2% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة عند بداية ونهاية السنة

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2028

نسبة 9 % من إجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 7% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة
عند بداية ونهاية السنة

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2029

نسبة 8.2% من إجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 6.6% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة
عند بداية ونهاية السنة

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2030

نسبة 7.4% من إجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 6.2% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة
عند بداية ونهاية السنة

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2031

نسبة 6.6% من إجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 5.8% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة
عند بداية ونهاية السنة

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2032

نسبة 5.8% من إجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 5.4% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة
عند بداية ونهاية السنة

↩ الفترات الضريبية التي تبدأ في عام 2033

نسبة 5% من اجمالي تكاليف الرواتب المؤهلة

نسبة 5% من متوسط القيمة الدفترية للأصول الملموسة المؤهلة
عند بداية ونهاية السنة

4 خيار عدم التطبيق

يجوز للكيان المشارك عدم تطبيق هذا الاستبعاد في أي فترة ضريبية، فقد ترى الشركة أن مبلغ الاستبعاد صغير جداً ولا يستحق الجهد الإداري أو إذا كانت الشركة في دولة ضرائبها مرتفعة أصلاً ولا تحتاج لخفض الوعاء.

5 الكيانات المستبعدة من الحسبة

الاستبعاد القائم على جوهر النشاط لا يسري ولا ينطبق على الكيانات الآتية:

↩ الكيانات الاستثمارية

↩ كيانات الاستثمار التأمينية

لأن طبيعة عملها تعتمد على رأس المال وليس على كثافة العمالة والأصول الملموسة ولكونها أصلاً مستبعدة من الدخل الخاضع وبالتالي لا يجوز الاستفادة من رواتب موظفين أو أصول تلك الشركات المستبعدة.

6 في حال تجاوز مبلغ الدخل المستبعد صافي دخل الركيزة الثانية

في مثل هذه الحالة لا يجوز ترحيل المبلغ الفائض إلى فترة ضريبية لاحقة.

مثال شامل: شركة (أ) في الكويت وكانت نتائجها للعام 2026 على النحو التالي:

↩ صافي دخل الركيزة الثانية للدولة : 2 مليون دينار كويتي

↩ **معدل الضريبة الفعلي ETR : 10% ، أي يوجد عجز ضريبي او**
ضريبة تكميلية قدرها 5%

↩ الشركة لديها كشف رواتب اجمالي 400 ألف دينار جزء منه يخص موظفين يعملون بدوام كامل داخل المصنع في الكويت بمبلغ 300 ألف دينار ، وهناك مبلغ قدره 50 ألف خاص بموظفين شركة استثمارية تابعة للشركة، ومبلغ 50 ألف خاص بموظفين يقضون 60% من وقتهم في الكويت و 40% في مكتب الشركة في الامارات العربية المتحدة.

↩ الأصول الملموسة المؤهلة كانت باجمالي قدره 1.5 مليون دينار تتضمن مبلغ 1 مليون آلات ومعدات ومباني المصنع داخل الكويت ومبلغ 200 ألف دينار مبنى إداري تستخدم الشركة نصفه والنصف الاخر مؤجر للغير، بالاضافة الى مبلغ وقدره 300 ألف دينار أصول خاصة بشركة استثمارية تابعة.

المعالجة:

↩ الرواتب المؤهلة = 300 ألف + 30 ألف (50 ألف × 60%) = 330 ألف.

↩ الأصول الملموسة المؤهلة = 1 مليون + 100 ألف (200 ألف × 50%) = 1.1 مليون دينار

↩ حساب الدخل المستبعد لجوهر النشاط

استبعاد الرواتب = 330 ألف × 9.4% الخاص بسنة 2026 = 31,020 دينار

استبعاد الأصول = 1.1 مليون × 7.4% الخاص بسنة 2026 = 81,400 دينار

اجمالي الدخل المستبعد = 112,420 دينار

↔ الوعاء الخاضع للضريبة = 2 مليون الدخل - 112,420 دينار جوهر النشاط = 1,887,580 دينار

↔ الضريبة التكميلية = 5% × 1,887,580 دينار = 94,379 دينار

4 تكاليف الرواتب المؤهلة (المادة 44):

هذه المادة تبين وتفصل كشوف الرواتب المؤهلة المعتمدة وفقا للقانون وقواعد الركيزة الثانية، وتبين من هو الموظف الذي يُعتدّ بوجوده في الكويت لأغراض الركيزة الثانية.

1 تفاصيل (تكاليف الرواتب المؤهلة)

المصطلح أوسع من مجرد «الراتب الأساسي» فهو يشمل كافة نفقات تعويضات الموظفين التي يقدمها صاحب العمل، بشرط أن تكون مسجلة في البيانات المالية للكيان وتشمل:

↔ الأجور والرواتب

↔ المزايا الشخصية: مثل التأمين الصحي وبدلات السكن وأية منافع شخصية مباشرة للموظف.

↔ مساهمات التقاعد التي تدفعها الشركة لصناديق التقاعد أو التأمينات الاجتماعية.

↔ الضرائب الرسوم التي يتحملها صاحب العمل.

↔ برامج خيار الأسهم التي تُمنح للموظفين

2 استثناءات (مبالغ تُحذف من الحسبة)

↔ الرواتب الرسملة: وهي الرواتب التي يتم اضافتها لقيمة أصل ملموس مثل رواتب مهندسين يشاركون في بناء مصنع وتمت رسملة رواتبهم ضمن تكلفة المصنع.

↪ رواتب قطاع الشحن الدولي الذي هو أصلاً مستبعد من حساب الدخل الخاضع للركيزة الثانية.

3 من هم الموظفون المؤهلون

- ↪ الموظفون بدوام كامل أو جزئي والمقيدون في سجلات الكيان المشارك.
- ↪ المقاولون المستقلون الذين يعملون تحت إشراف وإدارة المجموعة في أنشطتها التشغيلية الاعتيادية.
- ↪ موظفو شركات التوظيف الذين عيّنتهم الشبكة عبر طرف ثالث طالما يؤدون مهامهم اليوميين تحت إشرافها.

4 قاعدة النسبة المئوية للوقت

- هذه القاعدة هامة جداً للموظفين الذين يتنقلون بين الدول بحيث يقضي الموظف جزءاً من وقته داخل الكويت و جزء آخر خارجها.
- ↪ فإذا كان الوقت في الكويت يساوي أو أكثر من 50% من إجمالي وقته، يتم احتساب الموظف وتكاليفه كاملة.
 - ↪ إذا كان الوقت في الكويت أقل من 50% يتم احتساب تكاليفه بالتنسيب.

معادلة التنسيب:

$$\text{التكلفة المؤهلة} = \text{إجمالي تكلفة الموظف} \times \left(\frac{\text{أيام العمل في الدولة}}{\text{إجمالي أيام العمل}} \right)$$

مثال: هناك عدد 2 موظفين أحدهما يتقاضى مبلغ 50 ألف دينار ويقضي 200 يوم داخل الكويت والآخر 100 ألف دينار ويقضي 100 يوم داخل الكويت.

المعالجة: بخصوص الموظف الأول الذي يقضي 200 يوم فيتم اعتماد رواتبه كاملة بما أنه قضى أكثر من 50% داخل دولة الكويت.

أما الموظف الآخر فيتم تنسيب تكلفته كونه قضى أقل من 50% داخل دولة الكويت.

5 الأصول الملموسة المؤهلة (المادة 45):

هذه المادة تبين وتفصل الأصول الملموسة المعتمدة وفقا للقانون وقواعد الركيزة الثانية، وتبين ما هي الأصول التي تمنح الشركة حق الخصم الضريبي وكيف يتم تقييمها محاسبيا لأغراض الركيزة الثانية.

1 تفاصيل الأصول الملموسة

تنقسم الأصول المؤهلة الى أربع فئات رئيسية بشرط وجودها ماديا داخل الدولة:

↪ **العقارات والآلات والمعدات:** وتشمل المباني، المصانع، المكاتب، والأجهزة التشغيلية

↪ **الموارد الطبيعية:** أي أصول مرتبطة باستخراج الموارد مثل حقول النفط أو المناجم الموجودة في تلك الدولة

↪ **أصول حق الإستخدام:** مثل عقود الإيجار للمكاتب أو المباني أو الأصول الثابتة وفقا لمعيار IFRS 16

↪ **التراخيص والترتيبات الحكومية:** مثل عقود ال BOT أو حق استغلال أصل ملموس ممنوح من الدولة.

↪ **الرواتب الرسملة :** هي الرواتب التي تمت رسملتها وخرجت من نطاق المرتب الى نطاق الأصل الرسمل، مثل رواتب المهندسين في بناء مصنع أو غيره من الحالات التي تتطلب إضافة تلك التكاليف أو الرواتب ونسبتها الى الأصل.

2 الاستثناءات (أصول لا تحسب ضمن الجوهر)

↪ **الأصول المحتفظ بها لغرض البيع أو التأجير أو الإستثمار (أراضي ، مباني، آلات):** لأنها لم تعد أصولا تشغيلية تساهم في جوهر النشاط المستمر

↩ **أصول قطاع الشحن الدولي:** الأصول المستخدمة في توليد دخل الشحن الدولي لأنه أصلاً مستبعد بموجب الفصل الثالث.

↩ لا يعتد بالأصول الملموسة التي يتم نقلها بين أعضاء مجموعة الكيانات، بحيث يتم احتساب الأصل لأحد الكيانات دون الآخر، فإذا كان الأصل مؤجراً من قبل كيان والمستأجر كيان آخر في نفس المجموعة وفي نفس الدولة، يتم الاعتراف باحتساب الأصل للمؤجر وليس للمستأجر، أما إذا كان المستأجر كيان آخر مشارك في نفس المجموعة ولكن في دولة أخرى فلا يعتد بالأصل إطلاقاً.

3 كيفية حساب القيمة

تعتمد الركيعة الثانية على «متوسط القيمة الدفترية للأصل» :

المعادلة:

متوسط القيمة = (القيمة الدفترية في بداية السنة + القيمة الدفترية نهاية السنة) ÷ 2

والقيمة الدفترية تشمل القيمة بعد خصم الإهلاك المتراكم و أي نفاذ أو انخفاض في القيمة كما هو مسجل في الدفاتر المالية للشركة.

4 قاعدة التواجد الجغرافي

بالنسبة للأصول المتحركة مثل (الشاحنات - الطائرات - المعدات المتنقلة) فإن القاعدة تنص على الآتي:

↩ أن هذا الأصل يُحسب إذا كان تواجده في الدولة أكثر من 50% من الوقت خلال السنة

↩ إذا كان تواجد هذا الأصل أقل من 50% يُحسب بالتنسيب

مثال:

شركة مقاولات كبرى في الكويت لديها الأصول التالية:

- ↔ آلات ومعدات قيمتها في بداية السنة 1 مليون دينار وفي نهاية السنة بلغت 800 ألف دينار
- ↔ مبنى مستأجر لأغراض الإدارة وقيمتها الدفترية المتوسطة 200 ألف دينار
- ↔ شاحنة نقل ضخمة قيمتها الدفترية 100 ألف دينار حيث كان تواجدها في دولة الكويت 146 يوم خلال السنة.

المعالجة:

$$\begin{aligned} \text{متوسط القيمة الدفترية للآلات والمعدات} &= \frac{1,800,000}{2} = 900 \text{ ألف} \\ \text{متوسط المبنى المستأجر (حق الإستخدام)} &= 200 \text{ ألف} \\ \text{متوسط الشاحنة} &= 100 \text{ ألف} \times \frac{146}{356} = 40 \text{ ألف} \\ \text{إجمالي الأصول للموسم المؤهلة} &= 1.140 \text{ مليون دينار} \end{aligned}$$

5 معالجة خسائر وعكس انخفاض القيمة

يجب أن تشمل القيمة الدفترية للتعديلات الناشئة عن خسائر إنخفاض القيمة (أي أن تُطرح من قيمة الأصل).

وفي حال تم عكس انخفاض القيمة في سنة لاحقة (أي زادت القيمة مرة أخرى) يجب إدراج المبلغ الناتج عن العكس في القيمة الدفترية للأصل، بشرط ألا يتجاوز مبلغ «عكس الانخفاض» القيمة الدفترية التي كان سيصل إليها الأصل لو لم يتم تسجيل انخفاض (أي القيمة بعد الاستهلاك أو الإطفاء الطبيعي فقط).

مثال: آلة قيمتها الدفترية 100 ألف، وفي سنة 2026 حدث انخفاض في قيمتها بمبلغ 30 ألف، وخلال سنة 2028 تحسنت الظروف وقررت الشركة عكس الانخفاض بمبلغ 40 ألف.

المعالجة:

في سنة 2026: القيمة الدفترية للآلة تصبح 70 ألف (100 - 30).
في سنة 2028: القانون وقواعد الركيزة الثانية لا تسمح بأخذ مبلغ 40 ألف كاملة بل يجب أن تحتسب كما لو كان يتم استهلاكها طبيعياً دون انخفاض (مثلاً كانت ستكون بقيمة 85 ألف).

6 معالجة حساب القيمة الفائضة للمؤجر (للتعاملات بين أعضاء المجموعة)

هذا البند يغطي أربع حالات تقنية لتحديد المبلغ الذي يحق للمؤجر إدراجه في حساب جوهر النشاط إذا كان المؤجر والمستأجر هما كيانين مشاركين من نفس المجموعة في ذات الدولة:

أولاً: إذا كانت العينة المؤجرة «بنظام طويل الأجل»

في هذه الحالة يتم حساب الفائض للمؤجر عبر مقارنة متوسط القيمة الدفترية للأصل لديه بمتوسط القيمة الدفترية (لحق الاستخدام) لدى المستأجر، حيث يحق للمؤجر أخذ الفرق (الفائض) بين قيمته الدفترية وبين قيمة الأصل الدفترية لدى المستأجر.

مثال:

الشركة (أ) المؤجر تمتلك آلة قيمتها الدفترية في سجلاتها 100 ألف دينار وتم تأجيرها على الشركة (ب) المستأجرة.

المعالجة:

بموجب معيار IFRS 16 فإن الشركة (ب) يجب أن تسجل في دفاترها هذا الأصل (حق استخدام) فإذا تم تقييم هذا الأصل لدى الشركة (ب) بناء على القيمة الحالية للدفعات بمبلغ 80 ألف دينار

القيمة الفائضة = 100 - 80 = 20 ألف.

في هذه الحالة سيتم تسجيل حساب الأصل بمبلغ 20 ألف للشركة (أ) ومبلغ 80 ألف للشركة (ب) ويكون الاجمالي في الدولة للكيان كاملا بمبلغ 100 ألف.

ثانيا: اذا كانت العينة المؤجرة (قصيرة الأجل)

في العقود قصيرة الأجل لا يسجل المستأجر «حق استخدام» في دفاتره بل يسلمها كمصروف ايجار دوري، وبالتالي فإن قيمة الأصل لدى المستأجر ستكون (صفر) ويتم اعتماد القيمة الدفترية للأصل لدى المؤجر وهي بمبلغ 100 ألف وفقا للمثال السابق.

ثالثا: المعالجة وفقا للمعيار المحاسبي المستخدم (الإيجار التمويلي)

يجب أن يأخذ المؤجر في اعتباره المبلغ غير المخصوم للمدفوعات المتبقية بموجب عقد الايجار خلال الفترة بما في ذلك أي تمديد أو تجديد، وفقا للمعيار المحاسبي المستخدم لتحديد دخل الركييزة الثانية.

مثال: نفس المثال السابق بحيث تم تأجير الآلة من الشركة (أ) الى الشركة (ب) لمدة 5 سنوات وكانت القيمة الدفترية لدى الشركة (أ) بمبلغ 100 ألف دينار والايجار السنوي 20 ألف دينار والمدة المتبقية من العقد 4 سنوات.

المعالجة:

يجب على المؤجر (الشركة أ) أن تحسب المبلغ غير المخصوم للمدفوعات المتبقية وهي :

$$20 \text{ ألف} \times 4 \text{ سنوات} = 80 \text{ ألف}$$

وهذا المبلغ هو ما يعبر عن الاصل للمموس المؤهل وفقا لجوهر النشاط.

رابعاً: حالة الأصول المقسمة

إذا كان جزء من الأصل الملموس المؤهل محتفظاً به من قبل كيان مشارك مخصصاً للتأجير لكيان مشارك آخر، وكان الجزء الآخر محتفظاً به لاستخدام الكيان المشارك، فإن هذه الفقرة تعاجل الباني أو الأصول التي يتم استخدامها لأغراض مزدوجة (جزء تشغيلي وجزء استثماري للتأجير)، بحيث يستلزم تقسيم القيمة الدفترية للأصل ويكون الجزء المستخدم للتشغيل محتسباً وفقاً لقواعد الاستخدام المباشر والجزء المخصص للاستثمار أو التأجير محتسباً وفقاً للقواعد الأخرى الواردة في هذه المادة (45).

مثال: الشركة (أ) تملك مبنى قيمته 1 مليون دينار، وتستخدم جزء منه كمقر لها وقيمته 400 ألف دينار في حين أن الجزء الآخر تستغله للإيجار الاستثماري وقيمته 600 ألف دينار

المعالجة:

- الجزء الأول المستغل للتشغيل بمبلغ 400 ألف يتم احتسابه كاملاً.
- الجزء الثاني المستغل للاستثمار، إذا كان قصير الأجل فإن مبلغه يحتسب بالكامل 600 ألف دينار، أما إذا كان طويل الأجل؟ نطبق عليه معادلة الفائض بحيث نأخذ الفرق بين قيمة 600 ألف لدى المؤجر وبين ما سجله المستأجر كحق استخدام في دفاتره.

6 قواعد خاصة بالدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط (المادة 46):

هذه المادة تعالج كيفية توزيع «جوهر النشاط» في حالات المنشآت الدائمة، بحيث تمنع الازدواجية في احتساب الرواتب والأصول بين المركز الرئيسي والفرع أو المنشأة الدائمة الموجودة في دولة أخرى.

1 المبدأ العام «التبعية للمكان»

تعتبر تكاليف الرواتب والأصول الملموسة مؤهلة للكيان المشارك الذي يُعد منشأة دائمة إذا كانت تلك التكاليف مدرجة في حساباته المادية المنفصلة.

الشرط الجوهري: يجب أن يقع الموظفون والأصول مادياً في نفس الدولة (الولاية القضائية) التي تقع فيها تلك المنشأة الدائمة.

2 منع الإزدواجية «الاستبعاد من الكيان الرئيسي»

تضع هذه المادة قاعدة صارمة: لا تؤخذ في الاعتبار تكاليف الرواتب والأصول المؤهلة للمنشأة الدائمة ضمن تكاليف الكيان الرئيسي، فلو كان الكيان الرئيسي في الكويت وله فرع في دولة أخرى فإن تكاليف رواتب وأصول الفرع تُحسب في تلك الدولة فقط ويجب استبعادها تماماً من حسبة «جوهر النشاط» للكيان الرئيسي في الكويت - والعكس كذلك.

3 التعديلات الإلزامية

تحدد هذه المادة ثلاثة تعديلات يجب إجراؤها عند تحديد دخل الركيزة الثانية للمنشأة الدائمة:

➔ **الاعتماد المباشر:** يتم اعتماد الرواتب والأصول التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد دخل الركيزة الثانية للمنشأة الدائمة (وفقاً للمادة 31).

↩ **استبعاد المقابل من الرئيسي:** يجب استبعاد تكاليف الرواتب والأصول من الكيان الرئيسي إذا كانت لا تدخل في حساب دخل الركيزة الثانية للمنشأة الدائمة (وفقاً للمادة 31).

↩ **تصغير الحالات غير التابعة:** تعتبر تكاليف الرواتب والأصول (صفراً) عند تحديد دخل الركيزة الثانية للمنشأة الدائمة إذا كانت تلك المنشأة غير تابعة لأي دولة أو ولاية قضائية.

مثال: شركة (أ) كيان رئيسي مقرها الكويت لديها مشروع ضخم في دولة قطر يُصنّف ك منشأة دائمة، وقد كانت اجمالي رواتب المجموعة 500 ألف دينار، منها مبلغ 100 ألف دينار لموظفين يعملون مادياً في موقع المشروع او المنشأة الدائمة في قطر ومسجلين في دفاتر تلك المنشأة الدائمة، كما أن لديها معدات بقيمة 1 مليون دينار منها معدات بمبلغ 200 ألف دينار موجودة بصفة دائمة في المنشأة الدائمة في قطر.

المعالجة:

في دولة قطر (المنشأة الدائمة) يتم احتساب 100 ألف دينار رواتب و 200 ألف دينار أصول ضمن احتساب جوهر النشاط الخاص بالمنشأة الدائمة.

في الكويت (المركز الرئيسي) يتم احتساب رواتب بمبلغ 400 ألف دينار و 800 ألف دينار أصول ضمن احتساب جوهر النشاط الخاص بالمركز الرئيسي.

4 استقلالية الكيانات عديمة الجنسية والكيانات الاستثمارية

أولاً: تنص هذه الفقرة على ضرورة حساب «الدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط» بشكل منفصل لكل من:

↩ الكيانات عديمة الجنسية (التي لا تتبع أي ولاية قضائية)

↩ الكيانات الاستثمارية والمشاريع المشتركة والمجموعات الفرعية المملوكة للأقليات

وذلك بهد منع دمج أصول ورواتب هذه الكيانات الخاصة مع بقية المجموعة في الدولة، لضمان دقة معدل الضريبة الفعلي لكل فئة على حدة.

مثال: مجموعة كويتية تملك (شركة استثمارية) تابعة في الكويت وتملك أيضا (كيان عديم الجنسية) شركة تعمل في المياه الدولية مثلا، وكانت رواتب الشركة الاستثمارية مبالغ 30 ألف دينار والكيان عديم الجنسية مبالغ 20 ألف دينار.

المعالجة: القانون يمنع دمج الـ 50 ألف دينار مع رواتب بقية شركات المجموعة في الكويت، وبالتالي يستلزم فتح (ملف حسابي منفصل) للشركة الاستثمارية لاستخراج معدل ضريبتها وجوهر نشاطها على حدة، ونفس الشيء للكيان عديم الجنسية.

الخلاصة: أن المجموعة في الكويت ستقوم بعمل ثلاث خطوات:

الخطوة الأولى: احتساب الضريبة التكميلية للشركات داخل الكويت (دون الاستثمارية وعديمة الجنسية) كما تقوم باستخراج جوهر النشاط.

الخطوة الثانية: احتساب الضريبة التكميلية للشركة الاستثمارية الواقعة في الكويت لوحدها مع استخراج جوهر النشاط الخاص بها.

الخطوة الثالثة: احتساب الضريبة التكميلية للشركة عديمة الجنسية الواقعة خارج الكويت لوحدها مع استخراج جوهر النشاط الخاص بها.

النتيجة: يتم احتساب وجمع المخرجات ليكون الناتج هو المبلغ المطلوب سداده كضريبة نهائية على المجموعة كاملة.

تساؤل مشروع: لماذا لا يتم جمعهم كلهم في وعاء او احتساب واحد؟

الإجابة: لأن الكيان الاستثماري له قواعد خاصة به وفقا للمادة 56 (سنتطرق لها لاحقا) فقد تكون الشركة الاستثمارية تمتلك أصولا ضخمة لكنها لا توظف أحدا بينما الشركات العادية توظف الكثير، كما أن ضريبتها قد تكون 0% بينما الشركات الأخرى تدفع 20% فلو تم دمجهم سيظهر معدل عام يفوق الـ 15% مما يعني هروب الشركة الاستثمارية من الضريبة التكميلية، بالإضافة الى ان الدمج قد يؤدي لاستخدام أصول استثمارية لخفض ضرائب الشركات الأخرى.

ثانيا: تخصيص الجوهر للكيانات التي تمرر الدخل

هذا الجزء يعالج مشكلة الكيانات التي لا تدفع ضريبة بنفسها بل يمر دخلها للملاك (مثل شركات الاشخاص) وكيف ننسب رواتبها وأصولها للمالك الصحيح:

1. الكيان الشفاف المملوك لكيان مشارك

إذا تم تخصيص صافي الدخل من كيان شفاف الى كيان مشارك مالك (وفقا للمادة 32) فإن تكاليف الرواتب والأصول الملموسة تتبع هذا الدخل وتُخصص للكيان المشارك المالك، ويجب أن يكون الموظفون والأصول موجودين ماديا في الدولة التي يقع فيها هذا الكيان المالك.

مثال: شركة (أ) كيان مشارك في الكويت ويمتلك 100% من شركة (ب) كيان شفاف في الكويت وكان للكيان الشفاف عمال بروتاتب 100 ألف دينار.

المعالجة: بموجب المادة (32) يتم تمرير كامل دخل الشركة (ب) الى الشركة (أ) الأم، وبما أن الدخل ذهب لشركة (أ) يتم إضافة مبلغ 100 ألف دينار الى كشوف رواتب الشركة (أ) عند حساب جوهر نشاطها.

2. الكيان الشفاف المملوك للكيان الأم النهائي

إذا كان المالك هو «الكيان الأم النهائي» مباشرة، تُخصص له تكاليف

الرواتب والأصول، على أن يتم تخفيض هذه التكاليف بما يتناسب مع معدل الدخل المستبعد بموجب المادة (55) لضمان أن الخصم لا يتجاوز الحصة الخاضعة فعلياً للضريبة.

مثال: الكيان الأم النهائي للمجموعة موجود في الكويت ويملك مباشرة شركة محاصة (كيان شفاف) وكان لهذا الكيان الشفاف أصول (آلات) قيمتها 500 ألف دينار، والشركة الأم النهائية تستلم ارباح هذا الكيان الشفاف ولكن هناك جزء من هذا الدخل مستبعد من حسابات الركيزة الثانية للأم بموجب المادة (55) بنسبة 20%.

المعالجة: هنا نطبق قاعدة التناسب، فلا يتم منح الشركة الأم النهائي مبلغ 500 ألف دينار بل يتم خصم نسبة الدخل المستبعد 20% فتكون الأصول المؤهلة بالنسبة للشركة الأم النهائية بمبلغ وقدره 400 ألف دينار (500 ألف - (500 ألف × 20%).

5 قاعدة التطهير النهائي

يتم استبعاد جميع تكاليف الرواتب والأصول الملموسة المؤهلة الأخرى للكيان الذي يمرر الدخل من حساب الدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط للمجموعة، حيث أنه بمجرد القيام بتوزيع الرواتب والأصول على الملاك يجب تصفير هذه البنود في دفاتر الكيان الأصلي الذي يمرر الدخل وذلك لمنع الإزدواجية فلا يجوز احتساب الرواتب مرة عند الشركة التي وظفتهم ومرة أخرى عند الشركة الأم التي استلمت الأرباح.

مثال: الشركة (أ) هي الأم القابضة والتي تمتلك شركة تضامنية (كيان شفاف يمرر الدخل) وكان للأخيرة رواتب بمبلغ 50 ألف دينار.

المعالجة: بما أن الكيان الشفاف يمرر الدخل للشركة الأم فيجب احتساب مبلغ 50 ألف دينار لتُحسب ضمن جوهر نشاط الشركة الأم، كما يجب استبعاد نفس المبلغ من كشوف الكيان الشفاف ليصبح (صفر) منعاً للتكرار.

7 مبلغ الضريبة الاضافية الحالية (المادة 47):

هذه المادة هي المسؤولة عن «تصحيح الماضي» في العمل المحاسبي، فكثيرا ما تظهر تعديلات تخص سنوات سابقة، وهذه المادة هي الأداة التي تُحوّل هذه التعديلات الى مبالغ نقدية تسمى «الضريبة الاضافية الحالية».

1 ماهو مبلغ الضريبة الاضافية الحالية

هو المبلغ الناتج عن فروقات مالية لسنوات سابقة فبدلا من تقديم اقرارات معدلة معقدة لكل سنة، يتم تحويل أثر تعديلات الماضي الى مبلغ نقدي يُدفع ضمن إقرار السنة المالية الحالية.

2 حالات نشوء الضريبة الإضافية

↪ **الضرائب المشمول:** مثل استرداد ضريبة سددها الشركة سابقا أو اكتشاف ضريبة لم تسدد أو إلغاء ائتمان ضريبي.

↪ **صافي دخل او خسارة الركيزة الثانية:** مثل اكتشاف خطأ في تقييم مخزون أو أرباح تخص سنة مضت.

↪ **عدم سداد الضرائب:** مثل حالة المادة (40) التي تُلزم باستبعاد الضرائب التي لم تسدد خلال 3 سنوات.

هذا التعديل لأي من البنود المشار اليها يفرض علينا إعادة احتساب معدل الضريبة الفعلي ETR والضريبة التكميلية لتلك الفترة السابقة.

3 آلية العمل (كيف نعدل الماضي؟)

↪ **إعادة الحساب:** نعود للسنة القديمة ونعيد حساب الـ ETR والضريبة وفقا للمواد (41-42-43).

↪ **إدراج المبلغ:** يُعامل أي مبلغ زيادة ناتج عن إعادة الإحتساب كـ «ضريبة إضافية حالية» تُدرج في معادلة السنة الحالية والتي سبق أن تطرقنا لها من هذا الفصل الخامس.

↩ **معالجة الخسارة:** إذا نتجت الضريبة عن حالة خسارة، يتم قسمة مبلغ الضريبة الإضافية على 15% لإعادة بناء الوعاء الضريبي بشكل صحيح.

مثال: كان الدخل الخاضع للشركة (أ) لسنة 2024 خسارة بمبلغ 1 مليون دينار، وخلال سنة 2026 تبين أن الشركة قد استردت مبلغ 15 ألف دينار من مصلحة الضرائب سواء محليا أو من الخارج خلال سنة 2025 ولم تفصح عنها.

المعالجة: هذا الاسترداد يعتبر ضريبة إضافية حالية واجبة السداد ولكن يستلزم معرفة ماهو الربح الذي كان سينتج عن هذه الضريبة، لذلك يتطلب قسمة المبلغ على 15% ليكون الناتج 100 ألف دينار.

هذا المبلغ يجب أن يتم به تخفيض رصيد الخسارة المرحلة للعام 2024 بمبلغ 1 مليون ليصبح بمبلغ 900 ألف دينار، بالإضافة الى إلزام الشركة بسداد مبلغ 15 ألف دينار

4 قواعد التخصيص (من يتحمل الضريبة)

لا تُوزع الضريبة الإضافية عشوائيا بين شركات المجموعة، بل تُخصص للكيانات التي تسببت في نقص المعدل الفعلي عن الحد الأدنى:

↩ **الفئة المستهدفة:** الكيانات التي لديها «ضرائب مشمولة معدلة» أقل من الصفر أو أقل من حاصل ضرب دخلها في 15%.

↩ **معادلة التوزيع التناسبي:**

الضريبة الإضافية الحالية = (دخل الركيزة الثانية × 15%) - الضرائب المشمولة المعدلة

8 استبعاد الحد الأدنى للإيراد والدخل (المادة 48):

هذه المادة تمنح المجموعة خياراً قانونياً (إختيارياً) بعدم الدخول في تعقيدات حساب معدل الضريبة الفعلي ETR والضريبة التكميلية في الدولة إذا كانت عمليات المجموعة في تلك الدولة صغيرة جداً

1 شروط الاستحقاق (العتبات الرقمية)

لكي يحق للمجموعة تفعيل هذا الخيار في الكويت، يجب أن يتوفر شرطان أساسيان بناء على متوسط آخر 3 سنوات (السنة الحالية والسنتين السابقتين):

⬅ **شرط الإيرادات:** يجب أن يكون متوسط إجمالي إيرادات المجموعة في الدولة أقل من 10 ملايين يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي.

⬅ **شرط الدخل:** يجب أن يكون متوسط صافي دخل الركيزة الثانية في الدولة أقل من مليون يورو (أو ما يعادله بالدينار الكويتي) أو خسارة

ملاحظة:

إذا كانت المجموعة لم تعمل في الكويت الا لسنتين، يُحسب المتوسط على السنتين فقط.

2 أثر اختيار هذا الاستبعاد

بمجرد أن يقرر الكيان المشارك المعين تفعيل هذا الإختيار فإن الضريبة التكميلية لتلك الدولة عن تلك الفترة تعتبر (صفر) ولا يُطالب الكيان بحساب معدل الضريبة الفعلي ETR لتلك الفترة.

3 كيفية التعامل مع السنوات المالية القصيرة

إذا كانت الفترة الضريبية أقل من 12 شهرا، لا نستخدم مبالغ الـ 10 مليون يورو أو ما يعادلها بالدينار الكويتي مباشرة بل نعدلها تناسبيا وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{المبلغ المعدل} = \frac{\text{عدد أشهر الفترة الضريبية}}{12} \times (\text{10 مليون يورو})$$

مثال: شركة (منشأة دائمة لمجموعة دولية خاضعة) تأسست في الكويت وعملت لمدة 6 أشهر فقط في سنتها الأولى وكانت قد حققت إيرادات قدرها 10 مليون يورو أو ما يعادلها بالدينار الكويتي.

عتبة الإيرادات المؤهلة = 10 مليون يورو $\times (6 \div 12) = 5$ مليون يورو.

4 معالجة التعديلات اللاحقة لتقديم الإقرار

هذه الفقرة تحمي الشركة من المفاجآت بعد تقديم الإقرار:

↩ **التعديلات التي تُخفض الدخل:** إذا اكتشفت بعد تقديم الإقرار خطأ يقلل من الدخل أو الإيرادات، لا يُعاد حساب الاستبعاد (يبقى خيار الاستبعاد قائما).

مثال: إذا تم اكتشاف خطأ بعد تقديم الإقرار، وكان من شأن هذا الخطأ أن يُخفّض الإيرادات أيضا، فلا يتم إعادة احتساب الاستبعاد ويبقى كما هو قائما.

↩ **التعديلات التي تزيد من الدخل:** إذا أدى التعديل لزيادة الدخل أو الإيرادات بما يتجاوز عتبات مبلغ 10 مليون يورو أو ما يعادلها بالدينار الكويتي أو تجاوز الدخل الخاضع لمبلغ 1 مليون يورو أو ما يعادلها بالدينار الكويتي، هنا يتطلب إعادة الحساب وفقا للقانون وقواعد الركيزة الثانية وإلغاء خيار الاستبعاد مباشرة.

5 الإستثناءات من تطبيق المادة (الكيانات المحظورة)

لا ينطبق الاستبعاد بشكل منفصل على الكيانات التالية، بل تُعامل معاملة خاصة:

↪ الكيانات عديمة الجنسية

↪ الكيانات الاستثمارية

↪ المشاريع المشتركة

مثال: اذا تضمنت المجموعة لكيانات من المشار اليها أعلاه، فلا يتم استبعاد هذه الكيانات ولا تدخل ضمن احتساب الاستبعاد للمجموعة، لأنها تُعامل معاملة خاصة.

حيث أن الكيانات المشار اليها أصلاً تُعامل معاملة خاصة بحيث تكون منفصلة تماماً عن المجموعة سواء في الحالات العادية او الاستبعاد (دائماً يتم عزلها واحتساب ضريبتها لوحدها).

6 حالات الاندماج والمغادرة

↪ **الاستحواذ او الاندماج:** عند الاستحواذ على كيانات جديدة، لا نأخذ إيراداتها القديمة في الاعتبار عند حساب المتوسط للسنوات التي تسبق الإندماج.

مثال: شركة (أ) كانت إيراداتها 8 ملايين يورو واستحوذت على شركة (ب) التي كانت إيراداتها قبل الاستحواذ بمبلغ 5 ملايين يورو.

المعالجة: لا يتم اعتماد إيرادات الشركة (ب) ضمن احتساب اجمالي الإيرادات كونها كانت عن فترة قبل الاستحواذ، وبالتالي يتم الاكتفاء بإيرادات الشركة (أ) فقط، وفي السنة اللاحقة نجمع إيرادات الكيانين منذ تاريخ الاندماج.

↪ **المغادرة:** إذا غاد أحد الكيانات من المجموعة، نأخذ في الاعتبار إيراداته ودخله فقط عن الفترات التي سبقت التصرف فيه.

مثال: الشركة (أ) لديها شركتان تابعتان (س) و (ص) وقد قررت الشركة في منتصف العام 2026 بيع الشركة (ص).

المعالجة: عند حساب المتوسط لسنة 2026 نأخذ إيرادات شركة (ص) فقط عن الفترة التي قضتها داخل المجموعة مثلاً من 1 يناير حتى تاريخ البيع أما إيراداتها بعد هذا التاريخ فتستبعد تماماً من حسابات المجموعة.

9 الكيانات المشاركة المملوكة من الأقلية (المادة 49):

هذه المادة تمنع «خلط» حسابات الكيانات التي لا تسيطر عليها المجموعة بشكل كامل مع بقية الكيانات في الدولة، وذلك لضمان عدم تأثير معدلات ضريبة هذه الكيانات على الحساب الاجمالي للمجموعة.

1 مفهوم الكيانات المملوكة للأقلية

يقصد بها الكيانات التي تمتلك فيها المجموعة الأم حصة سيطرة، ولكن هناك مساهمون آخرون (أقلية) يمتلكون حصة جوهريّة عادة أكثر من 20% وفق المعايير الدولية، لذلك فإن هذه المادة تفرض «عزلاً حسابياً» لهذه الكيانات.

2 كيفية حساب الضريبة (قاعدة المجموعة الفرعية)

يجب حساب معدل الضريبة الفعلي ETR والضريبة التكميلية في الدولة بشكل مستقل كما يلي:

↪ **المجموعات الفرعية للأقلية:** يتم حساب الضريبة لأعضاء المجموعة الفرعية المملوكة من الأقلية كما لو كانوا مجموعة كيانات متعددة الجنسيات منفصلة تماماً عن باقي كيانات المجموعة الأم والشقيقات.

↪ **الاستبعاد من الحسبة العامة:** يجب استبعاد الضرائب المشمولة المعدلة ودخل أو خسارة الركيّة الثانية لهذه الكيانات عند حساب المعدل الفعلي لباقي المجموعة في الدولة

مثال: الشركة الأم (أ) في الكويت تملك شركتين (س) بنسبة 100% و شركة (ب) بنسبة 60% وهناك شريك آخر يملك 40% من الأقلية وهذه الشركة (ب) تمتلك عدد 3 شركات فرعية.

المعالجة: تُعامل الشركات الأربعة (ب وشركاتها التابعة الثلاث) بمعزل عن باقي شركات المجموعة أي بمعزل عن الشركة الأم (أ) و الشركة (س). حتى لا يستفيد الشريك الآخر الذي يملك 40% في الشركة (ب) وشركاتها التابعة من ضرائب أو خسائر شركات لا علاقة له بها وحتى لا تتأثر ضرائب المجموعة الأم بوضع شركة فيها شركاء آخرون.

3 معالجة الكيانات الفردية المملوكة للأقلية

إذا كان الكيان مملوكاً للأقلية ولكنه لا يشكل جزءاً من مجموعة فرعية (أي كيان واحد مستقل لا يوجد هناك آخريين)، فيتم حساب معدل الضريبة الفعلي والضريبة التكميلية له بشكل منفصل ومنفرد، ويُستبعد دخل هذا الكيان وضرائبه من الحسبة العامة للدولة وفقاً للمادة (41).

مثال: شركة (أ) تمتلك شركة (ب) بنسبة 70% والشركة (ب) لا تمتلك أية شركات أخرى، هنا يتم عزل شركة (ب) ويتم احتساب دخلها وضرائبها بشكل منفصل عن الكيان الأم الشركة (أ).

4 الاستثناء من هذه المادة

هناك كيانات لا تنطبق عليها قواعد العزل السابقة وهي:

↔ الكيان الاستثماري المملوك للأقلية.

↔ كيان التأمين الاستثماري المملوك للأقلية

كما أسلفنا سابقاً فإن هذه الكيانات أصلاً يتم احتساب ضريبتها بمعزل في كل الأحوال وفقاً للقانون واللائحة وقواعد الركيزة الثانية.

6

« الفصل السادس: إعادة هيكلة الشركات والكيانات القابضة



الفصل السادس:

إعادة هيكلة الشركات والكيانات القابضة

1 تطبيق حد الإيرادات الموحد على عمليات اندماج وانفصال المجموعات (المادة 50):

هذه المادة هي «الديناميكية المؤسسية» للركيزة الثانية، فكما هو معلوم أن الشركات لا تبقى على حالها فهي تندمج وتنفصل، وهذه المادة هي المسؤولة عن تحديد متى تظل هذه الشركات خاضعة لنطاق الركيزة الثانية (حاجز الـ 750 مليون يورو) بعد هذه التغييرات الهيكلية.

1 اندماج مجموعتين لتكوين مجموعة واحدة

عندما تندمج مجموعتان مستقلتان لتشكلا مجموعة «علاقة» واحدة:

↪ **القاعدة:** يُعتبر حد الإيرادات (750 مليون يورو) مستوفيا لأي فترة تسبق الاندماج إذا كان مجموع إيرادات المجموعتين في بيانائهما المالية الموحدة يساوي أو يتجاوز هذا الحد.

↪ **فترة الاختبار:** يتم النظر في أي من الفترات الضريبية الأربع السابقة للفترة المختبرة.

مثال: مجموعة (أ) تملك إيرادات موحدة بمبلغ 500 مليون يورو ومجموعة (ب) تملك إيرادات بمبلغ 400 مليون يورو، قررنا الاندماج في عام 2026.

المعالجة: يتم جمع إيرادات الطرفين قبل الاندماج 900 مليون يورو وبالتالي فإن المجموعة الجديدة المندمجة تصبح خاضعة لقانون الركيزة الثانية فورا لسنة 2026.

2 استحواذ مجموعة على كيان منفرد

عندما تستحوذ شركة مع شركة أخرى (ليست جزء من مجموعة) فيتم النظر في مجموع إيرادات الطرفين في سنة الإستحواذ وبالتالي فإن فترة الاختبار ليست أربع سنوات كما في الاندماج بل في سنة الاندماج نفسها، فإن استوفت مبلغ 750 مليون يورو تكون خاضعة، وهذا هو الفرق بين الاستحواذ والاندماج.

3 انفصال مجموعة واحدة الى مجموعتين أو أكثر

↩ **سنة الانفصال الأولى:** يعتبر الحد مستوفيا إذا كانت الإيرادات السنوية للمجموعة المنفصلة في تلك السنة تساوي أو تتجاوز 750 مليون يورو.

↩ **السنوات من الثانية الى الرابعة:** يعتبر الحد مستوفيا إذا كانت الإيرادات السنوية للمجموعة المنفصلة تتجاوز 750 مليون يورو في فترتين ضريبيتين على الأقل من الفترات اللاحقة لسنة الانفصال.

مثال: مجموعة عالمية كبرى (إيراداتها 2 مليار يورو) انقسمت في عام 2026 الى شركتين مستقلتين شركة (س) و شركة (ص).

المعالجة:

في سنة الانفصال 2026: إذا حققت شركة (س) إيرادات بمبلغ 800 مليون يورو فهي خاضعة للركيزة الثانية فورا.

في السنوات التالية: يجب على شركة (س) أن تتجاوز حاجز الـ 750 مليون يورو في سنتين على الأقل خلال السنوات الأربع الأولى بعد الانفصال لتبقى خاضعة بشكل مستمر.

2 الكيانات المشاركة التي تنضم الى مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات أو تغادرها (المادة 51):

هذه المادة تنظم الجوانب المحاسبية والضريبية عند دخول كيان جديد للمجموعة أو خروجه منها نتيجة نقل حصص الملكية أو البيع.

1 المعاملة كمجمّع

عندما ينضم كيان للمجموعة أو يغارها، يتم التعامل معه كعضو في المجموعة إذا تم دمج أصوله أو التزاماته أو دخله أو مصروفاته في البيانات المالية الموحدة للكيان الأم النهائي في سنة الاستحواذ.

مثال: استحوزت مجموعة (أ) على شركة (ب) في 1 يوليو 2026.

المعالجة: بما أن أصول ومصاريف شركة (ب) ستظهر في ميزانية مجموعة (أ) للمجموعة نهاية العام، فإن شركة (ب) تُعامل ككيان مشارك في المجموعة عن فترة الـ 6 أشهر الأخيرة من السنة.

2 حصر الدخل والضرائب في سنة الاستحواذ

في سنة الاستحواذ، لا نأخذ كامل أرباح الكيان عن السنة، بل نأخذ فقط صافي الدخل أو الخسارة والضرائب المشمولة التي تظهر في البيانات المالية الموحدة للمجموعة.

مثال: شركة (ب) كانت قد حققت ربحاً قدره مليون دينار في 2026 (400 ألف قبل الاستحواذ والباقي بعده).

المعالجة: المجموعة (أ) تأخذ في حساباتها للركيزة الثانية مبلغ 600 ألف دينار فقط وهو الجزء الذي تم دمج محاسبيها بعد الاستحواذ.

3 استخدام القيمة الدفترية التاريخية

يجب تحديد دخل الكيان وضرائبه في سنة الاستحواذ والسنوات التالية باستخدام القيمة الدفترية التاريخية للأصول والإلتزامات.

مثال: شركة لديها مبنى قيمته الدفترية 100 ألف دينار، وعند الاستحواذ تم تقييمه بمبلغ 150 ألف.

المعالجة: لأغراض الرقيزة الثانية نستمر في حساب الإهلاك بناء على مبلغ 100 ألف (التكلفة التاريخية) وليس على القيمة العادلة الجديدة.

4 احتساب الرواتب والأصول الملموسة

عند حساب استبعاد الدخل القائم على جوهر النشاط، نأخذ فقط التكاليف والأصول التي ظهرت في البيانات المالية الموحدة للمستحوذ وتتناسب زمنيا مع فترة العضوية.

مثال: إذا كان الكيان عضوا لمدة 4 أشهر فقط في السنة.

المعالجة: نأخذ فقط مصاريف الرواتب وقيمة الأصول الملموسة عن تلك الـ 4 أشهر فقط في معادلة الاستبعاد.

5 نقل الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

ننقل الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة (باستثناء خسارة الرقيزة الثانية) بين المجموعات بنفس الأسلوب والمقدار كما لو كانت المجموعة المستحوذة مسيطرة على الكيان عند نشوء تلك الالتزامات.

مثال: الكيان المستهدف لديه (التزام ضريبي مؤجل) ناتج عن فروق إهلاك من سنة 2024 أي سنة سابقة.

المعالجة: المجموعة المستحوذة تأخذ هذا الإلتزام في دفاتر الرقيزة الثانية بنفس قيمته الأصلية وكأنها هي من كانت تملك الكيان في 2024.

6 عكس الالتزامات الضريبية المؤجلة

إذا سبق إدراج التزام ضريبي مؤجل وتم عكسه لاحقاً، فإنه يُعامل وفق المادة (38) كأنه نشأ في سنة الإستحواذ، ويتم تحديد الكيان المستهدف في تلك السنة لأغراض تطبيق أي تخفيض لاحق.

مثال: وجود التزام ضريبي مؤجل لم يُسدد خلال 5 سنوات وتم عكسه.

المعالجة: يُعتبر هذا العكس تعديلاً ضريبياً يخص السنة التي دخل فيها الكيان للمجموعة، لضمان دقة حسابات ضريبة ETR.

7 استثناء الاستحواذ أو التصرف في الأصول والالتزامات

يعتبر نقل الأصول والالتزامات بمثابة استحواذ أو تصرف في كيان إذا كانت الدولة تفرض ضريبة على البائع بناء على الفرق بين الأساس الضريبي والقيمة العادلة.

مثال: بيع قطاع تشغيلي كامل (أصول وموظفين وديون) وليس مجرد بيع أسهم، وقامت الدولة بفرض ضريبة أرباح رأسمالية على البائع بناء على سعر البيع.

المعالجة: هنا لا نعاملها كنقل أصول بسيط، بل كأننا بعنا «كيانا مشاركا» كاملاً، ويحق للمشتري هنا (بشروط معينة) البدء بقيم دفترية جديدة.

3 نقل الأصول والالتزامات (المادة 52):

1 القاعدة العامة: المشتري يكمل مسيرة البائع

في حالات البيع والشراء العادية للأصول والالتزامات:

➔ **على البائع (الكيان المتصرف):** إدراج أي مكاسب أو خسائر ناتجة عن البيع ضمن حسابات دخل الركيزة الثانية الخاص به.

➤ **على المشتري (الكيان المستحوذ):** تحديد قيمة الأصول والالتزامات بناء على القيمة الدفترية المحددة وفق المعيار المحاسبي المستخدم (أي تكلفة الشراء الجديدة).

مثال: باعت الشركة (أ) خط انتاج لشركة (ب) بمبلغ 150 ألف دينار، وقيمتها الدفترية لدى (أ) كانت بمبلغ 100 ألف دينار.

المعالجة:

➤ الشركة (أ) يجب ان تعترف بربح قدره 50 ألف دينار في دخل الركيعة الثانية

➤ الشركة (ب) تبدأ بتسجيل الأصل بمبلغ 150 ألف دينار وتبدأ بحساب الإهلاك بناء على هذه القيمة الجديدة.

2 استثناء إعادة التنظيم «الحياض الضريبي»

➤ إذا كان نقل الأصول جزءاً من عملية إعادة تنظيم داخلية للمجموعة ولم يخضع للضريبة المحلية، هنا تختلف المعالجة لضمان الحياض:

على البائع: استبعاد أي مكاسب أو خسائر ناتجة عن هذا النقل من حسابات الركيعة الثانية

على المشتري: الالتزام بالقيمة الدفترية التاريخية التي كانت لدى البائع وليس قيمة النقل الجديدة.

➤ إذا كان نقل الأصول جزء من عملية إعادة تنظيم داخلية للمجموعة ولكن تم إخضاع المكاسب للضريبة المحلية سواء جزئياً أو كلياً.

مثال : نفس معطيات المثال السابق ولكن الدولة أخضعت المكسب لضريبة قدرها 25%، أي تم احتساب ضريبة قدرها 12.5 ألف (50 ألف × 25%).

المعالجة: في هذه الحالة يجب على الشركة (ب) أن تعدل القيمة الدفترية للأصل لتصبح (100 ألف + 50 ألف) = 150 ألف دينار.

3 خيار تعديل الأساس الضريبي الى القيمة العادلة

منحت المادة (خياراً) للكيان المشارك المعين، في حال وقوع حدث أدى لتعديل الأساس الضريبي للأصول الى القيمة العادلة في الدولة التي تقع فيها:

↩ يجب إدراج مبلغ المكسب او الخسارة الناتج عن هذا التعديل في حسابات الركيعة الثانية، ويكون الإدراج بإحدى هاتين الطريقتين:

أولاً: إدراج المبلغ كاملاً في السنة التي وقع فيها الحدث

ثانياً: توزيع المبلغ بالتساوي على 5 سنوات متتالية (بدء من سنة الحدث)

مثال: شركة (أ) أعادت تقييم أصولها «ضريبياً» للفترة الحالية ونتج عن ذلك زيادة بـ 100 ألف دينار.

إذا إختارت التوزيع؟ ستسجل 20 ألف كدخل إضافي في حسابات الركيعة الثانية سنوياً لمدة 5 سنوات.

4 المشاريع المشتركة (المادة 53):

1 تعريف المشروع المشترك (المؤهل للركيعة الثانية)

يجب أن يتوفر في الكيان شرطان:

↩ **الإفصاح المحاسبي:** أن يتم الإفصاح عن نتائج الكيان في البيانات المالية الموحدة للكيان الأم النهائي وفقاً لـ (طريقة حقوق الملكية).

↩ **نسبة الملكية:** أن يمتلك الكيان الأم النهائي حصة ملكية لا تقل عن 50% (مباشرة أو غير مباشرة)، مع اشتراط ان الكيان الأم النهائي لا يملك السيطرة التي تفرض الدمج الكامل.

2 الكيانات المستبعدة من تعريف (المشروع المشترك)

هناك كيانات حتى لو كانت ملكية الشركة فيها بنسبة 50% فإنها تعتبر مستبعدة كونها تتبع قواعد خاصة:

- ↪ **الكيان الأم النهائي:** الذي يخضع أصلا للقواعد العامة
- ↪ **الكيان المستبعد بالمادة (5):** مثل الجهات الحكومية والمنظمات الدولية وصناديق التقاعد وغيرها
- ↪ **الكيانات التابعة لكيان مستبعد:** التي يكون نشاطها حصريا لحيازة أصول أو استثمار أموال لصالح الكيان المستبعد أو تنفيذ أنشطة مساندة له أو استبعاد دخلها وفق المواد 12 و 13.
- ↪ **الكيان المملوك لمجموعة مكونة حصريا من كيانات مستبعدة.**
- ↪ **الكيان التابع للمشروع المشترك نفسه.**

3 آلية احتساب الضريبة (قاعدة المجموعة المنفصلة)

يجب حساب معدل الضريبة الفعلي ETR والضريبة التكميلية للمشروع المشترك وتابعيه كما لو كانوا مجموعة كيانات متعددة الجنسيات منفصلة.

↪ **الإفتراض القانوني:** يُعامل المشروع المشترك وكأنه هو (الكيان الأم النهائي) لمجموعته الخاصة.

↪ **الاستقلال الحسابي:** يُحسب المعدل الفعلي للمشروع المشترك بشكل مستقل تماما عن باقي أعضاء المجموعة الأم في الدولة.

مثال: شركة (أ) في الكويت هي الشركة الأم النهائية ولديها مجموعة شركات في الكويت وعندها مشروع مشترك بنسبة 50%.

المعالجة: يتم حساب معدل الضريبة الفعلي ETR مرتين ، الأولى للشركة الأم وتوابعها في الكويت والثانية للمشروع المشترك لوحده منفصلا.

4 تبعية الشركات للمشروع المشترك

إذا كان المشروع المشترك يمتلك شركات تابعة مؤهلة فيتم احتساب معدل الضريبة الفعلي ETR للمشروع المشترك مع شركاتها التابعة كمجموعة واحدة.

5 مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات ذات الكيانات الأم المتعددة (المادة 54):

هذه المادة تستهدف الهياكل الرأسمالية المعقدة التي تتجاوز مفهوم الكيان الأم الواحد، حيث تفرض «الوحدة الضريبية» على الترتيبات مزدوجة الإدراج أو المربوطة من خلال إلزام هذه المجموعات باستخدام قوائم مالية موحدة واحدة وتقديم إقرار معلومات موحد لضمان عدم تشتت الوعاء الريبي بين الكيانات الأم المتعددة، مع تحميل كل منها صفة «الكيان الأم النهائي» لضمان نفاذ القواعد الضريبية الدولية بشكل متكامل.

تعريف هيكل مترابط:

هو ترتيب قانوني أو تعاقد يقيم بموجبه «ربط» 50% أو أكثر من حصص الملكية (الأسهم) في كيانين أم نهائيين مختلفين، بحيث يتم تداولهما معا كحزمة واحدة ولا يمكن فصلهما، فإذا اشترت سهما في الشركة (أ) في الكويت مثلا، فأنت قانونا تمتلك سهم في الشركة (ب) في بلد آخر.

تعريف الترتيب المزدوج:

هو ترتيب يجمع بين كيانين أم نهائيين منفصلين قانونا، يقومان بدمج أعمالهما عبر التعاقد وليس عبر الاندماج القانوني الكامل، مع الاحتفاظ بإدراج كل منهما في بورصة مختلفة، حيث أن لكل شركة مساهموها وبورصتها لكن اتفاقية مشاركة الأرباح تجعل المساهم في كلا الشركتين يحصل على نفس العوائد والحقوق وكأنهما شركة واحدة.

مثال: شركة تعدين كبرى لها (رأس أو شركة في استراليا وشركة في بريطانيا)، كل «رأس» يتبع قانون دولته ومدرج في بورصتها لكنهما يصدران ميزانية موحدة ويوزعان الأرباح بالتساوي بين مساهمي الطرفين كأنهما كيان واحد.

1 شروط اعتبار الكيانات متعددة الجنسيات ذات كيانات أم متعددة:

- ↪ **طبيعة الكيانات:** يجب أن يكون هناك كيانان أم نهائيان أو أكثر.
- ↪ **نوع الترتيب:** أن تدخل الكيانات الأم النهائية لتلك المجموعات في ترتيب هيكل مترابط أو ترتيب مزدوج.
- ↪ **الموقع الجغرافي:** أن يقع كيان واحد على الأقل أو منشأة دائمة لإحدى المجموعات في ولاية قضائية مختلفة.
- ↪ **علاقة الدمج المحاسبي:** يجب أن يتم دمج أرباح وخسائر هذه الكيانات في بيانات مالية موحدة واحدة.

2 الاستبعادات الهامة

- ↪ **استبعاد الكيانات المستبعدة:** إذا كان أحد الكيانات الأم النهائية هو كيان مستبعد بموجب المادة (5) مثل هيئة حكومية أو صندوق سيادي.... فإنه لا يدخل ضمن الترتيب الموحد لأغراض الركيزة الثانية.

- ↪ الكيانات الاستثمارية

3 حكم المجموعة الواحدة

كافة الكيانات التابعة لهذه الشركات الأم النهائية يُعاملون كأعضاء في مجموعة واحدة ولا يحق لأي مجموعة تدعي أنها مجموعة منفصلة لتقليل الإيرادات تحت 750 مليون يورو.

4 المرجع المحاسبي

البيانات المالية الموحدة هي المرجع الأساسي لحساب دخل الركيزة الثانية وضرائبها للمجموعة بأكملها.

4 المسؤولية عن الإقرار

يجب تقديم الإقرار الضريبي للركيزة الثانية موحدا يضم كافة الكيانات في المجموعة.

6 المسؤولية القانونية

كل كيان أم نهائي في هذا الترتيب هو «كيان أم نهائي» لغرض تطبيق القواعد، فإذا كان هناك كيان أم نهائي في دولة الكويت وآخر في دولة أخرى مثلا، فإن وزارة المالية في دولة الكويت تُخاطب الشركة الأم النهائي في الكويت ككيان أم نهائي وكذلك بالنسبة لمصلحة الضرائب في الدولة الأخرى فإنها تُخاطب تلك الشركة في بلدها ككيان أم نهائي.

7

« الفصل السابع: الحياة الضريبي وأنظمة التوزيع



الفصل السابع: الحياد الضريبي وأنظمة التوزيع

1 الكيان الأم النهائي الذي يعد كيان يمرر الدخل (المادة 55):

تهدف هذه المادة الى منع الإزدواج الضريبي أو فرض ضرائب إضافية (Top-up Tax) على أرباح الكيان الأم النهائي إذا كان هذا الكيان بطبيعته «شفافاً ضريبياً» وكانت الضرائب تُدفع بالفعل من قبل الملاك (المساهمين) مباشرة.

1 المبدأ العام للتخفيض

تسمح المادة للكيان الأم النهائي (UPE) الذي يمرر الدخل (أي لا يدفع ضريبة بإسمه بل تُرحّل الأرباح لملاكه) بتخفيض دخل الركيزة الثانية الخاص به بمقدار حصص ملكية معينة بشرط أن يخضع هذا الدخل للضريبة في يد المالك، وتتناول المادة 3 حالات:

أولاً: المالك الخاضع للضريبة بمعدل كاف:

يتم التخفيض اذا كان مالك حصة الملكية خاضعاً للضريبة على كامل حصته من الدخل خلال 12 شهراً بشرط:

- أن يكون المعدل مساوياً أو يتجاوز الحد الأدنى للضريبة 15%.
- أو/ أن يكون مجموع الضرائب التي دفعها الكيان الأم (في حال وجود هيكل شفاف) مع الضرائب التي دفعها المالك، تساوي أو تتجاوز الحد الأدنى 15%.

مثال: شركة (أ) هي الكيان الأم النهائي في دولة (س) وهي كيان يمرر الدخل ويمتلكها مستثمر مؤسسي هو (ب) في نفس الدولة، وقد حققت الشركة (أ) دخلاً قدره 1 مليون دينار بموجب قوانين الدولة (س)، ويخضع المستثمر (ب) لضريبة دخل بنسبة 20% على أرباحه من الشركة (أ).

المعالجة: يتم استبعاد كامل دخل الشركة (أ) من حسابات الركيعة الثانية لأن المالك (ب) دفع ضريبة أعلى من 15%.

ثانياً: المالك شخص طبيعي (فرد) :
يتم التخفيض إذا كان المالك فرداً بشرياً:

➡ أن يكون مقيماً ضريبياً في نفس دولة الكيان الأم النهائي.

➡ أن يمتلك حصة 5% أو أقل من أرباح و أصول الكيان الأم النهائي.

مثال: شركة (أ) هي أم نهائي تمرر الدخل، وكان أحد الملاك هو السيد (أحمد) مقيم في نفس الدولة ويمتلك حصة 2%، في حين أن أحد الملاك الآخرين هو السيد (فهد) مقيم في نفس الدولة أيضاً لكنه يمتلك حصة قدرها 10%.

المعالجة: يتم تخفيض حصة السيد (أحمد) من دخل الركيعة الثانية للشركة لأن القواعد تفترض أن حصص الأفراد الصغيرة في موطن الكيان الأم لا تستهدف التهرب الضريبي الدولي.

أما بالنسبة لحصة السيد (فهد) فلا يتم تخفيضها بل ستخضع لدخل الركيعة الثانية ويتم أخذ ضريبة حد أدنى 15% عليها ما لم يتم إثبات أن السيد (فهد) مستوفي للشروط الواردة في بند (أولاً) أعلاه.

ثالثاً: الكيانات الحكومية والمنظمات غير الربحية: يتم التخفيض اذا كان المالك كيانا حكوميا او منظمة غير ربحية او منظمة دولية او صندوق معاشات بشرط:

- أن يكون هذا الكيان مقيم في نفس دولة كيان الأم النهائي.
- ملكية 5% أو أقل.

السؤال: ماذا لو أن الكيان الحكومي او المنظمة الدولية تملك أكثر من 5%؟

الإجابة: هذه الكيانات أصلا مستثناة من قواعد الركيزة الثانية (في كل الأحوال) ولكن المشرع وضع هذه النسبة الضئيلة والتي قد لا تؤثر على هيكل المجموعة كي تُثبت الشركة بشهادة أو ما شابهه بأن هذا المالك او المستثمر الذي يملك أقل من 5% هي جهة حكومية دون الخوض في تفاصيل نشاط هذا المالك وما اذا كان تجاري أم سيادي.

في حين أنه لو كانت هذه الجهة الحكومية تملك أكثر من 5% فلن يتوقف دور الشركة الى اثبات ان هذا المالك جهة حكومية فقط؟ بل سيمتد الى إثبات أن استثمارها هذا لا يعتبر نشاطا تجاريا يُخرجها من تعريف الكيان المستثنى.

2 معالجة الخسائر

مثلما يتم تخفيض الدخل فإنه يتم تخفيض أيضا خسارة الركيزة الثانية المنسوبة لكل حصة ملكية.

مثال: اذا حققت الشركة الأم خسارة قدرها 500 ألف دينار وكان المالك (ب) يمتلك 50% يتم تخفيض خسائر الركيزة الثانية بالنسبة للشركة بمقدار 250 ألف دينار (أي أنها لا تُحسب ضمن الخسائر القابلة للترحيل للركيزة الثانية) – معاملة المثل.

3 تعديل الضرائب المشمولة

عندما ينخفض دخل الركيزة الثانية للكيان الأم بموجب هذه المادة، يجب أيضا تخفيض الضرائب المشمولة المنسوبة لذلك الدخل المستبعد أو المستثنى لضمان عدم حيادية الضرائب المشمولة وأنها لا تضمّ أية ضرائب عن كيانات مستثناه أو مستبعده من دخل الركيزة الثانية.

4 سريان أحكام هذه المادة على المنشآت الدائمة

هذه القواعد لا تقتصر على الشركات فحسب، بل تسري أيضا على المنشآت الدائمة (PE) في حالتين:

➤ إذا كان الكيان الأم النهائي يمارس أعماله من خلال منشأة دائمة وهو كيان يمرر الدخل.

➤ إذا كان النشاط يتم عبر منشأة دائمة لكيان «شفاف ضريبيا» يمتلك فيه الكيان الأم النهائي حصة مباشرة أو عبر هيكل شفاف.

مثال: أحد الصناديق هو كيان أم نهائي مسجل في دولة (أ) وهو شفاف ضريبيا ولديه فرع (منشأة دائمة) في دولة (ب) يدير عقارات هناك، وقد حقق الفرع أرباحا قدرها 1 مليون دولار، ويمتلك الصندوق مستثمرون سياديون (جهات حكومية) بنسبة 100%.

المعالجة: يتم تخفيض (استبعاد) أرباح المنشأة الدائمة في دولة (ب) من حسابات الركيزة الثانية لأن هذه الأرباح تعود للمالكين (جهات حكومية) يمتلكون الصندوق الشفاف.

مثال: الكيان الأم النهائي شركة (أ) تقع في دولة (س) وتملك شركة تابعة (ب) في دولة (ص) وهذه الشركة التابعة شفافة ضريبيا، وتملك منشأة دائمة في دولة (هـ).

المعالجة: الأرباح من المنشأة الدائمة في دولة (ه) تتدفق عبر الشركة الشفافة ضريبيا وصولا الى الكيان الأم النهائي، فإذا كان الكيان الأم النهائي أو ملاكه يحققون شروط الاعفاء (مثل أن يكونوا خاضعين لضريبة 15% أو كيانات مستثناة)، يتم تخفيض أرباح المنشأة الدائمة في دولة (ه).

2 معدل الضريبة الفعلي للكيانات الاستثمارية (المادة 56):

تتناول هذه المادة كيفية حساب معدل الضريبة الفعلي ETR والضريبة الإضافية لـ (الكيانات الاستثمارية)، بهدف عزل هذه الكيانات في حسابات مستقلة لضمان عدم خلط ضرائبها أو أرباحها مع الكيانات التشغيلية الأخرى في نفس الدولة.

تسري أحكام هذه المادة على جميع الكيانات التي تستوفي تعريف (الكيان الاستثماري) وتكون عضوا في مجموعة متعددة الجنسيات.

1 الاستثناءات

↪ لا تطبق هذه المادة على الكيانات الاستثمارية التي تُعد «كيانات شفافة ضريبيا».

↪ لا تطبق أيضا إذا اختارت المجموعة تطبيق المادتين (57) أو (58) وهي خيارات تتعلق بطرق بديلة لمعالجة الكيانات الاستثمارية – سوف تناولها لاحقا.

2 مبدأ الفصل في الحسابات

وجوب احتساب معدل الضريبة الفعلي للكيان الاستثماري بشكل منفصل عن معدل الضريبة الفعلي للكيانات الأخرى التابعة للمجموعة في نفس الدولة.

مثال: مجموعة لديها شركة صناعية (أ) وصندوق استثماري عقاري (ب) يستوفي شروط الكيان الاستثماري.

المعالجة: لا يجوز دمج أرباح الصندوق (ب) مع أرباح الشركة (أ) لرفع المعدل العام، بل يجب احتساب كل منهما بشكل منفصل عن الآخر.

3 كيفية احتساب معدل الضريبة الفعلي ETR

معدل الضريبة الفعلي ETR = $\frac{\text{مبلغ الضرائب المشمولة المعدلة للكيان}}{\text{الحصة القابلة للتخصيص من دخل الركة الثانية للكيان}}$

حيث أن مبلغ الضرائب المشمولة المعدلة للكيان تتضمن أية ضرائب مشمولة دفعها الكيان الاستثماري أو تم دفعها من قبل الشركة المالكة له بسبب أرباح الكيان الاستثماري في نفس الدولة.

وأما بخصوص الحصة القابلة للتخصيص، فأن الكيان الاستثماري قد لا يكون مملوكا بنسبة 100% للمجموعة متعددة الجنسيات، لذلك يتم حساب فقط الجزء الذي يخص المجموعة (أي حصتها في الأرباح).

مثال: صندوق (أ) في الكويت وقد حقق ارباحا قدرها 10 مليون دينار، وتمتلك المجموعة متعددة الجنسيات نسبة 60% فقط من هذا الصندوق والـ 40% المتبقية يملكها مستثمرون آخرون (حقوق أقلية)، وقد دفع الصندوق ضرائب بمبلغ وقدره 480 ألف دينار وهي تمثل حصة المجموعة فقط من الضرائب دون الأقلية.

المعالجة: الحصة القابلة للتخصيص = $10 \times 60\% = 6$ مليون دينار

$$\text{معدل الضريبة الفعلي ETR} = \frac{480,000}{6,000,000} = 8\%$$

هنا يستلزم على الشركة الأم أو المجموعة سداد 7% كضريبة تكميلية عن مساهمتها في هذا الصندوق.

4 حالة وجود أكثر من كيان استثماري في نفس الدولة

إذا وجد أكثر من كيان استثماري في دولة واحدة، يجب جمع الضرائب المشمولة والدخل والخسارة لكافة هذه الكيانات الاستثمارية لحساب معدل ضريبة فعلي موحد لها جميعاً في تلك الدولة.

مثال: الكيان الاستثماري الأول (صندوق عقاري) والحصة القابلة للتخصيص من الدخل 5 مليون دينار والضرائب المشمولة النسوبة للمجموعة 400 ألف دينار، والكيان الاستثماري الثاني (محفظة أوراق مالية) والحصة القابلة للتخصيص من الدخل 3 مليون دينار والضرائب المشمولة النسوبة للمجموعة 640 ألف دينار.

المعالجة:

الخطوة الأولى: جمع الدخل (المقام المشترك)

اجمالي دخل الكيانات الاستثمارية في الدولة = 8 مليون

الخطوة الثانية: جمع الضرائب المشمولة (البسط المشترك)

اجمالي الضرائب المشمولة المعدلة = 1.04 مليون دينار

الخطوة الثالثة: حساب معدل الضريبة الفعلي الموحد

$$ETR = \frac{1,040,000}{8,000,000} = 13\%$$

الضريبة التكميلية = 15% - 13% = 2% × 8 مليون = 160 ألف دينار.

5 احتساب الضريبة الإضافية المستحقة

يتم احتساب الضريبة الإضافية المستحقة أو التكميلية وفق ما جاء في المثال السابق أعلاه.

6 الدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط

عند احتساب الدخل المستبعد للكيان الاستثماري يتم اتباع القواعد الواردة في المادة (43) ولكن مع مراعاة مايلي:

- ↪ يتم الاحتساب فقط بناء على الأصول الملموسة المؤهلة وتكاليف الرواتب المؤهلة الخاصة بالكيان الاستثماري نفسه.
- ↪ لا يجوز استخدام استثناءات من كيانات أخرى غير استثمارية في هذا الحساب.

7 الكيانات الاستثمارية التأمينية

يتم التعامل مع الكيانات الاستثمارية التأمينية التي تقع في الدولة بنفس معاملة الكيانات الاستثمارية الاخرى المبينة أعلاه.

3 اختيار الشفافية الضريبية للكيانات الاستثمارية (المادة 57):

تسمح هذه المادة للمجموعة (باختيار) معاملة الكيان الاستثماري أو الكيان الاستثماري التأميني ككيان شفاف ضريبيا مما يلغي تطبيق قواعد المادة (56) المعقدة ويجعل الدخل يتدفق مباشرة للملاك.

1 الشروط الأساسية للاختيار

- ↪ **الخضوع لضريبة القيمة العادلة:** أن يكون المالك خاضعا للضريبة في دولته على أساس «نظام تحديد القيمة وفقا لمؤشر السوق Market-to-Market أي أنه يدفع ضريبة سنويا على التغير في قيمة استثماره بالكيان الاستثماري في بلده.

مثال: شركة (أ) مقرها الكويت و تملك صندوق استثماري في دولة أخرى، قانون الضرائب في الكويت يفرض عليها ضريبة سنويا على أرباح الصندوق سواء المحققة او غير المحققة بناء على ارتفاع قيمة أصول الصندوق في السوق.

المعالجة: هنا تحقق الشرط الأول لأن المالك - الشركة (أ) تُحاسب ضريبيا على القيمة العادلة للسهم سنويا.

↪ **معدل الضريبة لدى المالك:** أن يكون معدل الضريبة الذي يدفعه المالك على هذا الدخل (بناء على القيمة العادلة) يساوي أو يتجاوز الحد الأدنى 15%.

مثال: في ذات المثال السابق، اذا كانت المجموعة تدفع ضريبة محلية تساوي او تفوق 15% فتكون قد استوفت الشرط الثاني.

2 الملكية غير المباشرة

الاختيار يسري أيضا إذا كان المالك يمتلك في الكيان الاستثماري بشكل غير مباشر (عبر سلسلة من الشركات التابعة) بشرط أن تخضع السلسلة بالكامل لنظام القيمة العادلة وذات النسبة المقررة 15%.

3 تطبيق «جوهر النشاط» عند الاختيار

عند تفعيل هذا الاختيار يُسمح للمالك بتطبيق المادة (43) استبعاد الدخل على أساس جوهر النشاط على حصته من دخل الكيان الاستثماري.

مثال: بعد اعتبار الصندوق «شفاف ضريبيا» انتقل دخله (مليون دينار) لشركة (أ).

المعالجة: يحق للشركة (أ) أن تخصم من هذا المبلغ (مليون دينار) مبالغ SBIE «تكاليف الموظفين والأصول المؤهلة».

4 مدة الاختيار وإلغاؤه

↪ **المدة:** بمجرد اختيار المجموعة لهذا الاختيار، يظل ساريا لمدة 5 سنوات ضريبية.

➔ **الإلغاء:** إذا تم الغاء الاختيار بعد الـ 5 سنوات، يتم إعادة تقييم أصول والتزامات الكيان الاستثماري بناء على «القيمة العادلة» في أول يوم من سنة الإلغاء.

مثال: قامت إحدى المجموعات بتطبيق الاختيار لمدة خمس سنوات من 2026 حتى 2030 وقامت لاحقاً بإلغاؤه.

المعالجة: يجب حساب أرباح وخسائر الأصول بناء على قيمتها السوقية في 1 يناير 2031 وتعتبر هذه القيمة هي «التكلفة الجديدة» للأصول لأغراض الركيزة الثانية – أي لا يمكن اعتماد أي تكلفة تاريخية أو دفترية ليست سوقية أو عادلة.

5 وقف العمل بالمادة (56)

في حال اختيار الشفافية وفقاً للمادة (57) فإن أحكام المادة (56) لا يتم تطبيقها – وهي الأحكام الخاصة بعزل الكيانات الاستثمارية عن المجموعة في حساب الضريبة الفعلية.

6 حالة شركات التأمين

إذا كان الكيان الاستثماري مملوكاً لشركة تأمين خاضعة للرقابة، ويُحاسب ضريبياً بنظام مماثل للقيمة العادلة بمعدل 15% أو أكثر، فإنه يُعامل أيضاً ككيان شفاف.

الخلاصة:

هذه المادة لتبسيط العمل بدلا من حساب ETR مستقل لكل كيان استثماري، فإن المجموعة تقوم بدمجه معها طالما أنها حققت الشرطين المشار إليهما في نص هذه المادة.

4 اختيار طريقة التوزيع الخاضع للضريبة (المادة 58):

يهدف هذا الخيار الى مواءمة قواعد الركيزة الثانية مع الأنظمة الضريبية المحلية التي تفرض الضريبة عند قيام الكيان بتوزيع الأرباح بدلا من فرضها على الأرباح المحققة فورا.

حيث أن بعض الدول لديها نظام ضريبي يقول (مخاطبا الكيان الاستثماري): « لن يتم أخذ ضريبة منك الآن، سنأخذها فقط عندما يتم توزيع الأرباح للملاك».

بالتالي فإن هذه المادة هي إتفاق بين المجموعة وبين المشرع او مصلحة الضرائب بالأّ تتم محاسبته عن أرباح الكيان الاستثماري إلا عندما يقوم هذا الكيان الاستثماري بتوزيع الأرباح فعليا للملاك ومنهم المجموعة.

1 شروط تفعيل الاختيار

- ➡ ألا يكون المالك او الكيان المشارك «كيانا استثماريا».
- ➡ أن يكون من المتوقع وبشكل معقول أن يخضع المالك للضريبة على التوزيعات من الكيان الاستثماري بمعدل يساوي أو يتجاوز 15%.

2 المعالجة المحاسبية للتوزيعات

عند تفعيل الإختيار، يتم دمج التوزيعات (سواء كانت فعلية أو اعتبارية) في دخل الركيزة الثانية للمالك.

حيث أن التوزيعات الاعتبارية تنشأ عند نقل حصة ملكية في الكيان الاستثماري الى كيان خارج المجموعة وتعادل الحصة النسبية من صافي دخل الركيزة الثانية غير الموزع، ويتم إدراج الضرائب المشمولة المترتبة على هذه التوزيعات ضمن حسابات المالك.

مثال: حقق الصندوق أرباح قدرها 1 مليون دينار ولم يوزعها، وقامت الشركة المالكة ببيع حصتها لجهة خارجية.

المعالجة: يعتبر هذا البيع « توزيعاً اعتبارياً » للأرباح غير الموزعة، ويجب على الشركة المالكة إدراج حصتها من المليون دولار في دخل الركيعة الثانية الخاص بها فوراً.

3 أثر تطبيق هذه المادة

يتم استبعاد دخل أو خسارة الكيان الاستثماري والضرائب المشمولة المتعلقة به من كافة حسابات معدل الضريبة الفعلي المعتادة، باستثناء ما ورد في ذات المادة

4 حساب صافي دخل الركيعة الثانية غير الموزع

يحسب صافي الدخل غير الموزع عن الفترة المختبرة (وهي السنة التي تسبق سنة الإبلاغ)، ويُخفض هذا الدخل بمقدار:

- ↪ أي ضرائب مشمولة للكيان الاستثماري
- ↪ التوزيعات الفعلية أو الاعتبارية لمساهمين ليسوا كيانات مشاركة
- ↪ خسائر الركيعة الثانية الناشئة في الفترة المختبرة
- ↪ أي خسائر استثمار مرحلة من فترات سابقة

مثال: صندوق لديه أرباح 500 ألف دينار وقد دفع ضرائب 50 ألف دينار و وزع 100 ألف دينار لمساهمين أفراد.

المعالجة: صافي الدخل غير الموزع = 350 ألف دينار

5 معالجة الخسائر وتخفيض الدخل

لا يجوز تخفيض صافي دخل الركيعة الثانية غير الموزع بمقدار التوزيعات إلا إلى الحد الذي تم فيه معاملة هذه التوزيعات كأنهما تخفيض لفترات سابقة (منعاً للإزدواج في الخصم)، وفي حال لم تُخفض الخسارة الدخل إلى الصفر، يتم ترحيل المتبقي كخسارة ركيعة ثانية لفترات لاحقة.

أي، أنه عند حساب صافي دخل الركيعة الثانية غير الموزع لا ننظر فقط للأرباح، بل يجب خصم الخسائر السابقة التي حققها الكيان الاستثماري، المشرع يريد أن يضمن أنك لن تدفع ضريبة على توزيعات أرباح بينما الكيان لديه خسائر متراكمة من سنوات سابقة لم تُغطَّ بعد.

مثال: فيما يلي البيانات المالية الخاصة بالصندوق الاستثماري:

خلال السنة 2024: حقق خسارة قدرها 200 ألف دينار ولا توجد أرباح غير موزعة، ويتم ترحيل هذه الخسارة للسنة التالية

خلال السنة 2025: حقق ربحاً قدره 500 ألف دينار.

خلال السنة 2026: قام الصندوق بتوزيع 100 ألف دينار فعلياً للمالك.

المعالجة: قبل أن نقول أن هناك أرباحاً قابلة للتوزيع، يجب تخفيض الدخل بمقدار الخسارة لمرحلة، أي يتم تخفيض الربح المقدّر بـ 500 ألف دينار بخسارة السنة السابقة المقدرة بمبلغ 200 ألف دينار فيكون الربح 300 ألف دينار وهذا هو صافي الدخل غير الموزع.

ثم يتم تخفيض صافي الدخل غير الموزع بمقدار ما تم توزيعه في 2026 بمبلغ 100 ألف ليصبح الرصيد المتبقي غير الموزع = 200 ألف دينار.

6 مدة الاختيار وإلغاؤه

↔ **المدة:** الاختيار ساري لمدة 5 فترات ضريبية

↔ **الإلغاء:** في حال إلغاء الاختيار، تُعامل الحصة النسبية من صافي الدخل غير الموزع عن الفترة التي تسبق الإلغاء على أنها دخل ركيعة ثانية للكيان الاستثماري عن فترة الإلغاء.

مثال: قررت المجموعة إلغاء الاختيار في عام 2030 وكانت هناك أرباح غير موزعة من عام 2029 بمبلغ قدره 200 ألف دينار.

المعالجة: يتم اعتبار حصة المجموعة من مبلغ 200 ألف دينار كدخل خاضع للركيزة الثانية في عام 2030 فور الغاء الخيار.

5 اختيار إدراج الاستثمارات في حقوق الملكية والمزايا الضريبية المتدفقة المؤهلة (المادة 59):

القواعد العامة للركيزة الثانية تستبعد الدخل المتحصل من الاستثمارات في حقوق الملكية من الدخل الخاضع بشكل عام.

لكن هذه المادة تُعالج نوع من الاستثمارات في حقوق الملكية، مثل (الشركات الزميلة - المشاريع المشتركة - الشركات التابعة غير المجمعة) التي تُحاسب بطريقة «حقوق الملكية» محاسبيا، ولكن بشرط رئيسي إذا كان هذا الإستثمار يرتبط بمزايا أو إعفاءات ضريبية وليس استثمارا عاديا.

الفرق بين الحالتين (العامة والخاصة):

الحالة العامة: شركة (أ) تستثمر في شركة (ب) بنسبة 40% ومصنفه على أنها زميلة وتحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، والدولة لا تمنح الشركة (أ) أية إعفاءات أو مزايا من استثمارها هذا - في هذه الحالة الدخل المتحصل من الشركة الزميلة يتم استبعادها وفقا للقواعد العامة.

الحالة الخاصة (كما في المادة 59): نفس المثال السابق ولكن دولة الشركة (ب) تمنح الشركة (أ) أو المستثمرين من هذا النوع بمزايا ضريبية هائلة - في هذه الحالة الدخل المتحصل من الشركة الزميلة يتم ادراجه ضمن الدخل الخاضع بالإضافة الى الاعتراف بالمزايا الضريبية كمصاريف ضريبية مشمولة (إذا إختارت الشركة ذلك).

مثال: شركة (أ) استثمرت بنسبة 40% في الشركة (ب) التي تعمل في بناء محطة طاقة شمسية وذلك بمبلغ استثمار قدره 500 ألف دينار وكانت الدولة في (ب) تشجع مثل هذا الاستثمار وتمنح الشركة (ب) إعفاء أو ميزة

ضريبية تتمثل في 30% من قيمة الأصول مثلا، وكانت نتيجة هذا الاستثمار في السنة الأولى أن حققت الشركة (ب) خسارة بمبلغ 1 مليون دينار وكانت قيمة أصول الشركة (ب) 1.5 مليون دينار.

المعالجة:

حصة الشركة (أ) من دخل الشركة (ب) = 1 مليون $\times$ 40% = (400 ألف) خسارة
الإعفاء الضريبي المتدفق = 1.5 مليون $\times$ 30% = 450 ألف
حصة الشركة (أ) من الإعفاء الضريبي المتدفق = 450 ألف $\times$ 40% = 180 ألف

في الوضع الإعتيائي (عدم تفعيل المادة 59):

بما أن الشركة (ب) حققت خسارة قدرها 1 مليون دينار فإن نصيب الشركة (أ) خسارة بمبلغ 400 ألف سيتم استبعادها من الدخل الخاضع، وفي المقابل أيضا سيتم استبعاد الضريبة المتدفقة (الإعفاء) بمبلغ 180 ألف .

في الوضع الخاص (تفعيل خيار المادة 59):

- ↔ سيتم إدراج والاعتراف بالضريبة المتدفقة كضريبة مشمولة بمقدار 180 ألف.
- ↔ سيتم استبعاد الخسارة 400 ألف من الدخل الخاضع (كالاعتاد).
- ↔ سيتم إطفاء الاستثمار (ضريبيا فقط وليس محاسبيا) بهذه الميزة الضريبية (500 ألف - 180 ألف = 320 ألف).

والنتيجة أن الشركة (أ) تكون قد استفادت من هذا الإعفاء الضريبي ومن تطبيق هذه المادة بأن خُفّضت معدل الضريبة الفعلي.

وما دامت قيمة الاستثمار (ضريبيا) أكبر من (صفر)، بإمكان الشركة (أ) الاستفادة من الضرائب المشمولة للسنوات القادمة بمقدار هذا المبلغ.

فلو افترضنا أن المبلغ (قيمة الاستثمار ضريبيا) في السنوات القادمة أصبح (صفر) فلن يتم اعتماد أي مزايا ضريبية مستقبلية، مما يعني أن (قيمة الاستثمار ضريبيا) متى ما كانت فوق الـ (صفر) فالشركة في منطقة « الأمان الضريبي ».

التعامل مع المبالغ الزائدة:

إذا تم تخفيض استثمار الشركة (ضريبيا) إلى الصفر بسبب تلقي ميزات ضريبية يجب التعامل معها كـ «مبلغ سالب» في الضرائب المشمولة وبالتالي سيتم تخفيض الضرائب المشمولة بهذا المبلغ السالب.

في نفس المثال السابق: لو افترضنا أن الشركة استنفذت كامل الميزة الضريبية واصبحت قيمة الاستثمار (ضريبيا) صفر، فإن مبلغ الميزة الضريبية سيتم خصمه من الضرائب المشمولة (بعكس الحالات الأولى كان يتم اضافته لها).

طريقة الاطفاء التناسي:

كما وضحنا في المثال السابق، يجب خفض القيمة الدفترية للإستثمار (ضريبيا) بمقدار الميزة الضريبية المحققة باستخدام الاطفاء التناسي.

مثال: قيمة الاستثمار تهبط من 500 ألف إلى 320 ألف لأن الشركة استهلكت 180 ألف كإعفاء.

قاعدة الصفر ومنع القيمة السالبة:

لا يجوز أن تؤدي التعديلات إلى جعل القيمة الدفترية للإستثمار (ضريبيا) أقل من الصفر، فإذا كانت الميزة الضريبية أكبر من قيمة الاستثمار المتبقية، يتوقف الخصم عند الصفر، وأي مبالغ خاصة بالميزة الضريبية يتم الاستفادة منها بعد ذلك يجب أن تُضاف للضريبة المشمولة وليس العكس كما في السابق.

التوزيعات النقدية:

عند حصول الشركة على توزيعات نقدية من الشركة المستثمر فيها، يتم تخفيض قيمة الاستثمار (ضريبيا) بمبلغ التوزيعات النقدية أيضا.

مثال: حصلت الشركة على توزيعات بمبلغ 50 ألف دينار، يتم تخفيض قيمة الاستثمار بهذا المبلغ أيضا فيصبح وفقا للمثال أعلاه 270 ألف (320 ألف - 50 ألف).

البيع او التخلص من الاستثمار:

عند التخلص من الاستثمار أو بيعه، فإن ما يتم إدراجه في الفائض الذي يخضع للضريبة هو مبلغ الفرق بين سعر البيع وبين قيمة الاستثمار (ضريبيا) بحيث يتم إدراجه ك (مبلغ سالب) في الضرائب المشمولة.

مثال: بذات المثال السابق كانت قيمة الاستثمار (ضريبيا) بمبلغ 320 ألف وقد قامت الشركة (أ) ببيع حصتها أو استثمارها بمبلغ 400 ألف.

المعالجة: الفرق المقدّر بـ 80 ألف (400 - 320) تتم إضافته للضرائب المشمولة للشركة (أ) ولكن كمبلغ سالب يُخفف الضرائب المشمولة.

شرط الإستمرار في إختيار هذه المادة:

بمجرد اختيار هذه الطريقة وتفعيل هذه المادة يجب الالتزام بها لمدة 5 سنوات ولا يجوز إلغاؤها إلا بعد انقضاء هذه المدة.

البند (الموضوع)	الإجراء المطلوب (الخطوة العملية)	الأثر على حسابات الركيزة الثانية	القصد المهني من الإجراء
الدخل المحاسبي (الزميلة)	استبعاد حصة المجموعة من أرباح أو خسائر الكيان المستثمر فيه.	يتم حذف هذا الربح/ الخسارة من «مقام» معادلة معدل الضريبة الفعلي (ETR).	تحييد المحاسبة: منع أثر "طريقة حقوق الملكية" من التأثير على وعاء الضريبة الإضافية.
المزايا الضريبية (ITC/PTC)	إدراج قيمة الميزة الضريبية المتدفقة (سواء كانت إعفاءً أو أثر خسارة ضريبية).	تُضاف كمبلغ موجب في "بسط" الضرائب المشمولة للمجموعة.	حماية المستثمر: معاملة الإعفاء كأنه ضريبة مدفوعة لرفع ال ETR ومنع فرض ضريبة إضافية.
قيمة الاستثمار (الأصل)	خفض القيمة الدفترية للاستثمار تدريجياً باستخدام "طريقة الإطفاء التناسبي".	تقليل قيمة "الأساس الضريبي" للاستثمار في كل سنة بمقدار ما تم استلامه من مزايا أو توزيعات.	موازنة الاسترداد: إثبات أنك استرددت جزءاً من مبلغ الاستثمار عبر المزايا أو التوزيعات.
التوزيعات النقدية	خصم مبلغ التوزيعات المستلمة من المالك من قيمة استثماره المتبقية.	خفض رصيد الاستثمار في دفاتر الركيزة الثانية (وليس تسجيلها كدخل).	تغيير طبيعة التدفق: اعتبار الكاش المستلم "استرداد رأس مال" وليس "ربحاً".
سقف الصفر (الزيادة)	مراقبة رصيد الاستثمار؛ إذا وصل للصفر، يتم تحويل أي مبالغ إضافية (مزايا أو توزيعات) لمبالغ سالبة.	يُطرح المبلغ الفائض من "بسط" الضرائب المشمولة (مبلغ سالب في الضرائب).	منع الاسترداد الزائد: ضمان عدم الحصول على مزايا ضريبية تفوق قيمة رأس المال المستثمر.
التخارج (البيع)	مقارنة سعر البيع مع "القيمة المطفأة" (الرصيد المتبقي للاستثمار ضريبياً).	أي مبلغ مستلم من البيع يُخفض الاستثمار للصفر، والفائض يُخصم من الضرائب المشمولة.	تصفية الحساب: استرداد المزايا التي منحتها الركيزة الثانية للمستثمر عند تحقيقه ربحاً من البيع.

8

« الفصل الثامن: الملاذ الآمن والمرحلة الأولية للنشاط الدولي



الفصل الثامن:

الملاذ الآمن والمرحلة الأولية للنشاط الدولي

1 الملاذ الآمن بطريقة الاحتساب المبسط (المادة 60):

هذا الفصل أو هذه المادة تحديدا تهدف لتخفيف العبء الإداري والضريبي عن الشركات التي تقع ضمن معايير معينة، بحيث إذا استوفتها هذه الشركات فإن الضريبة تصبح (صفر) للفترة الضريبية في الدولة عند اتباع هذه الطريقة بشرط استيفاء أحد الاختبارات الثلاثة التالية:

1 الاختبارات الثلاثة للملاذ الآمن

قبل تناول الاختبارات الثلاثة، يجب معرفة أن هذه الاختبارات سوف تكون مرتكزة على الاحتساب المبسط والذي يمثل صافي الربح المحاسبي قبل الضرائب من بيانات مالية مؤهلة (دون الخوض في تعديلات الركيعة الثانية).

↔ **اختبار الأرباح الاعتيادية:** تكون الضريبة (صفر) للكيانات المشاركة في الولاية القضائية إذا كان صافي الربح المحاسبي قبل الضرائب في الدولة مساويا أو أقل من المبلغ المستبعد على أساس جوهر النشاط.

مثال: أرباح الشركة في الدولة 100 ألف دينار قبل الضرائب، وحساب جوهر النشاط مبلغ 110 ألف دينار، بما أن الربح أقل من حد «جوهـر النشاط» يكون الاختبار ناجحا وتعتبر الضريبة صفر.

↔ **اختبار الحد الأدنى:** يجب أن يكون متوسط اجمالي ايرادات المجموعة في الدولة أقل من 10 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي، ويجب أن يكون متوسط الدخل (الأرباح المحاسبية) في الدولة أقل من مبلغ 1 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي وذلك كله خلال الثلاث سنوات الماضية بما فيها السنة الضريبية الحالية.

مثال: صافي دخل المجموعة عن العام 2024 مبلغ 1.5 مليون يورو و العام 2025 مبلغ 900 ألف يورو والعام 2026 مبلغ 500 ألف يورو - كما أن الإيرادات كانت على التوالي 11 مليون يورو (2024) و 9 مليون يورو (2025) و 8 مليون يورو (2026).

المعالجة: يجب أخذ المتوسط للسنوات الثلاث ولا يجوز الاعتماد على سنة واحدة فقط، وحيث أن المتوسط للسنوات الثلاث بالنسبة لصافي الدخل مبلغ 966 ألف ولإيرادات مبلغ 9.3 مليون فتكون المجموعة قد نجحت في الاختبار.

↔ **اختبار معدل الضريبة الفعلي ETR:** إذا كان معدل الضريبة الفعلي في الدولة لا يقل عن 15% بحيث تكون ضرائب الشركة المدفوعة في الدولة مرتفعة كفاية أصلاً.

ويكون احتساب ETR المبسط = ضريبة الدخل الحالية المستحقة (فقط) ÷ صافي الربح قبل الضرائب

بحيث أن ضريبة الدخل الحالية المستحقة لا تشمل ضرائب الدخل المؤجلة.

مثال: شركة في إحدى الدول التي ضريبتها 20% وعند حساب الضريبة والدخل بطريقة مبسطة (أي أن صافي الربح قبل الضرائب في البيانات المالية) تبين أن المعدل هو 18%، هنا يتم اعتبار الضريبة الإضافية لهذه الدولة صفر.

2 طرق التحقق والاحتساب المبسط

يجوز للكيان المشارك استخدام أي من الطرق التالية للتحقق من استيفاء الاختبارات:

- ↔ **حساب الدخل المبسط :** صافي الربح المحاسبي قبل الضرائب
 - ↔ **حساب الإيرادات المبسط:** إيرادات المجموعة في الدولة
 - ↔ **حساب الضريبة المبسط:** الضرائب المحتسبة محاسبيا في قائمة الدخل مقسمة على صافي الربح قبل الضرائب، وهي الضريبة الحالية المستحقة فقط.
- ويشترط في الضريبة الحالية المستحقة المستخدمة في هذا الحساب أن تكون:
- ضريبة دخل فقط – تُستبعد الضرائب الأخرى كضريبة القيمة المضافة وضرائب الاستقطاع غير القابلة للإسترداد.
 - محتسبة للولاية القضائية المعنية فقط
 - غير متضمنة لأثر التسويات الضريبية المتعلقة بسنوات سابقة.

3 ضوابط اضافية

- ↔ يجب دمج نتائج هذه الحسابات مع حسابات الكيانات المشاركة التي لا ينطبق عليها وصف «الكيانات المشاركة غير الجوهرية» وفق المادة (61).
- ↔ يتم احتساب متوسط الإيرادات والدخل بناء على الفترة الضريبية الحالية والفترتين السابقتين لها.

2 الملاذ الآمن بطريقة الاحتساب المبسط للكيانات المشاركة غير الجوهرية (المادة 61):

هذه المادة مكملّة للمادة السابقة لكنها تختص بالكيانات المشاركة غير الجوهرية، ويُقصد بها الشركات الصغيرة التي لا يتم دمج بياناتها بالتفصيل في القوائم المالية الموحدة بسبب صغر حجمها أو عدم أهميتها النسبية.

1 تعريف الكيان المشارك غير الجوهرية

هو الكيان الذي لا يتم توحيدده في البيانات المالية الموحدة للمجموعة على أساس «بند بند» بسبب الحجم أو الأهمية النسبية، ولكنه يُعد كياناً مشاركاً. بمعنى أن الكيان المشارك غير الجوهرية هو الذي يظهر في ميزانية المجموعة كـ «سطر واحد» فقط ولا تدمج مبيعاتها ومصاريفها بالتفصيل مع حسابات الشركة الأم لضآلة حجمها.

2 شروط اعتبار الكيان «غير جوهرية»

- ↔ أن تظهر بياناته في القوائم المالية الموحدة للمجموعة.
- ↔ أن تخضع هذه القوائم المالية الموحدة لتدقيق خارجي.
- ↔ **شروط الإيرادات:** بحيث إذا تجاوزت إيرادات الكيان مبلغ 50 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي فإنه يفقد تلقائياً وصف «الكيان غير الجوهرية» ولا تنطبق عليه أحكام هذه المادة، ويعامل معاملة الكيانات الجوهرية الكاملة ويلتزم بالحساب الكامل وفق قواعد الرخصة الثانية.

مثال: إذا كانت المجموعة تمتلك شركة توصيل إيراداتها 2 مليون يورو والقوائم المالية للمجموعة مدققة فإن المادة تنطبق عليها، أما إذا كانت إيرادات شركة التوصيل هذه قفزت لما يفوق مبلغ 50 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي فيجب التوقف عن التبسيط واتباع معايير تبادل التقارير الدولية.

ما هي التقارير الدولية (Country-by-Country) CbCR (Reporting) ؟

هي متطلبات دولية ومستقلة عن الركيزة الثانية تُلزم الكيانات الخاضعة في جميع الدول بتقديم تقرير شامل سنوي يوضح توزيع إيراداتها وأرباحها والضرائب التي دفعتها ونشاطها الاقتصادي في كل دولة تعمل فيها على حدة.

من الذي يقدم هذا التقرير وكيف؟

الشركة الأم النهائية للمجموعة هو المُلزمة بتقديم هذا التقرير إلى السلطة الضريبية في دولتها التي يقع فيها مقرها الرئيسي، وبمجرد استلام السلطات الضريبية في تلك الدولة لهذا التقرير تقوم بمشاركته آلياً مع السلطات الضريبية في الدول الأخرى للمجموعة وذلك بناء على اتفاقيات دولية.

ماهي مكونات هذا التقرير ؟

التقرير عبارة عن جداول نمية حددتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وأهم ما تحتويه لكل دولة :

- ↔ إجمالي الإيرادات
- ↔ الربح أو الخسارة قبل الضريبة
- ↔ ضريبة الدخل المستحقة
- ↔ رأس المال المعلن والأرباح المحتجزة
- ↔ عدد الموظفين وقيمة الأصول الملموسة

3 الاحتساب المبسط للكيان غير الجوهري

↔ **حساب الدخل المبسط:** يكون الدخل مساويا للإيرادات المحددة وفق تشريعات تبادل التقارير بين الدول CbCR.

مثال: اذا كان الربح المسجل في تقرير CbCR لشركة او كيان غير جوهري هو 500 ألف دينار نعتبر هذا هو دخل الركيزة الثانية بموجب المادة (60).

↔ **حساب الإيرادات المبسط:** تكون الإيرادات مساوية للإيرادات المحددة في تقارير CbCR.

مثال: مبيعات الشركة في تقرير CbCR هي 2 مليون دينار، نعتمدها كإيرادات مبسطة لاختبار الحد الأدنى.

↔ **حساب الضريبة المبسط:** تكون الضريبة مساوية لضريبة الدخل المستحقة الحالية المذكور في التقارير.

مثال: اذا كانت الضريبة المستحقة في التقرير هي 50 ألف دينار، نعتبرها (عادةً) هي الضرائب المشمولة لحساب معدل الضريبة الفعلي المبسط، بشرط أن تكون مصاريف ضريبة حالية فقط.

3 الملاذ الآمن الانتقالي لتبادل التقارير بين الدول (المادة 62):

هذه المادة تعتبر واحدة من أهم التسهيلات العملية للمجموعات الكويتية كونها تمنح «فترة سماح» مؤقتة لاستخدام أرقام تقرير تبادل المعلومات المذكور سابقا (CbCR) كبديل كامل ونهائي عن حسابات الركيزة الثانية المعقدة.

1 الفترة الزمنية للملاذ الآمن

تُطبق هذه المادة على أي فترة ضريبية تبدأ في أو قبل 31 ديسمبر 2026 على ألا تشمل فترة تنتهي بعد 30 يونيو 2028، حيث أن هذا الملاذ هو «جسر» انتقالي مدته حوالي 3 سنوات، يهدف لمساعدة الشركات على التأقلم مع القانون الجديد باستخدام تقاريرها الحالية.

مثال: اذا كانت السنة المالية لمجموعة كيانات خاضعة تنتهي في ديسمبر، فإنه يمكنها استخدام الملاذ لسنوات 2025، 2026، 2027.

لكن ماذا لو أن شركة أخرى أصبحت من ضمن الكيانات الخاضعة في 2026، فإنه يحق لها استخدام الملاذ للسنتين 2026، 2027 وإذا كانت سنتها المالية تبدأ في 1 يوليو 2025 فيحق لها اللوذ بهذا الملاذ حتى يونيو 2028.

2 الحالات الثلاثة لاعتبار الضريبة (صفر)

لكي تُعفي الدولة من الضريبة الاضافية تماما خلال الفترة الانتقالية، يجب استيفاء أحد الإختبارات التالية من واقع التقارير المؤهلة CbCR:

⇐ **اختبار الحد الأدنى الانتقالي:** بحيث تكون إيراداتها في الدولة أقل من 10 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي و دخلها أو صافي ربحها المحاسبي قبل الضريبة أقل من 1 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي.

مثال: مجموعة كويتية لديها نشاط في سلطنة عمان وقد سجلت في تقرير CbCR إيرادات بـ 7 مليون يورو وأرباحا قدرها 500 ألف يورو.

المعالجة: تعتبر الضريبة الاضافية في سلطنة عمان (صفر) فوريا دون أي حسابات أخرى.

⇐ **اختبار معدل الضريبة الفعلي المبسط:** أن يكون معدل الضريبة الفعلي (الضرائب المشمولة ÷ صافي الربح المحاسبي قبل الضرائب) من واقع التقارير لا يقل عن:

15% لعام 2024 – 16% لعام 2025 – 17% لعام 2026.

مثال: في عام 2025 لم تجتاز المجموعة اختبار الحد الأدنى الانتقالي حيث ان إيراداتها وصافي دخلها كانا يتجاوزان الحد المنصوص عليه ، ولكن تبين من تقرير CbCR ان المجموعة دفعت في سلطنة عمان مثلا ضريبة فعلية بنسبة 16.5%.

المعالجة: بما ان المجموعة نجحت في اختبار معدل الضريبة الفعلي البسيط لنسبة 2025 فتكون مؤهلة لهذا الملاذ الآمن الانتقالي، وكل سنة قادمه تقوم بالاختبار وهكذا ، فلا تخرج من عباءة الملاذ الآمن الانتقالي الا بانتهاء مدته المقررة اعلاه (30 يونيو 2028 وما بعد) او عدم نجاحها في أي من الاختبارات الثلاثة.

⇐ **اختبار الأرباح الاعتيادية:** يجب أن يكون صافي الدخل المحاسبي قبل الضريبة في الدولة مساويا أو أقل من مبلغ الدخل المستبعد على أساس جوهر النشاط.

مثال: شركة أرباحها في التقرير الدولي CbCR مبلغ 200 ألف دينار ومبلغ جوهر النشاط المحسوب لها هو 250 ألف دينار.

المعالجة: بما ان الربح لا يتجاوز حد النشاط الحقيقي او جوهر النشاط فتكون قد اجتازت الاختبار وتصبح الضريبة صفر.

3 تعريف البيانات المالية المؤهلة

لكي يُقبل تقرير الـ (CbCR) كمرجع، يجب أن يستند الى بيانات «مؤهلة» وهي :

⇐ البيانات المستخدمة في اعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الأم النهائية **مثال:** مجموعة كويتية لديها شركة تابعة في المملكة العربية السعودية وهذه الشركة التابعة تعد حزمة بيانات وفقا لمعايير المجموعة وترسلها للكويت ليتم دمجها في الميزانية المدققة للمجموعة.

النتيجة: يجوز للمجموعة استخدام أرقام حزمة البيانات هذه في اختبارات الملاذ الآمن للشركة التابعة في المملكة العربية السعودية طالما أن الميزانية النهائية للمجموعة في الكويت مدققة

⇨ أو البيانات المالية المنفصلة للكيانات المعدة وفق معايير محاسبية مقبولة أو معتمدة (مثل معايير IFRS)..

مثال: ذات الشركة التابعة في المملكة العربية السعودية لديها ميزانية منفصلة مدققة من مكتب تدقيق معتمد وفق المعايير الدولية للتقارير المالية.

النتيجة: يمكن للمجموعة أخذ الأرقام مباشرة من هذه الميزانية واستخدامها في اختبارات الملاذ الآمن.

⇨ بالنسبة للكيانات غير الجوهرية، تُستخدم الحسابات المالية الخاصة بها التي استخدمت أصلاً في إعداد تقرير الـ (CbCR).

⇨ ذات الشركة التابعة بافتراض أنها صغيرة ومبيعاتها ضئيلة جداً لدرجة أنها لا تظهر بالتفصيل في ميزانية المجموعة لكن أرقامها موجودة في «سجلات الإدارة» التي بُني عليها تقرير الـ CbCR.

النتيجة: يتم استخدام هذه السجلات الإدارية أو الحسابات المالية التي استخدمت لإعداد تقرير الـ CbCR.

4 قاعدة استخدامه أو إيفقه Once Out, Always Out

هذه الفقرة مهمة جداً للكيانات الخاضعة في الكويت أو في المنطقة العربية التي انضمت أو طبقت قواعد الركيزة الثانية حديثاً.

حيث أنه إذا لم تقم المجموعة باختيار تطبيق الملاذ الآمن الإنتقالي في سنة تخضع فيها للقانون، فلا يحق لها اختياره في أي سنة لاحقة إطلاقاً حتى لو استوفت كافة الشروط، وفي المقابل إذا اختارت المجموعة الملاذ الآمن الإنتقالي وفشلت في اجتياز أي من الاختبارات الثلاثة في سنة لاحقة فلا يحق لها العودة إليه في أي سنة تالية.

في الكويت على سبيل المثال فإن القانون يسري على الكيانات الخاضعة ابتداء من 1 يناير 2025 وبالتالي إذا كان الكيان خاضع عند سريان هذا القانون و لم يتم باستخدام هذا الملاذ الآمن الإنتقالي خلال سنة 2025 فلا يحق له استخدامه بعد ذلك اطلاقاً.

سؤال جوهري: لو أن الكيان كان خاضعاً أثناء صدور هذا القانون، واختار الملاذ الآمن الإنتقالي ابتداء من العام 2025 وبالفعل نجح في أحد الاختبارات للكيان او المجموعة داخل الدولة او خارجها، ولكن في سنة 2026 لم ينجح الكيان في تجاوز أي اختبار من الاختبارات الثلاثة الرئيسية- فهل يُعتبر فاقد لهذا الملاذ ولا يستطيع اختياره خلال عام 2027 حتى لو نجح في اختبار 2027؟

الإجابة: نعم، بما أن الكيان نجح في السنة الأولى وفشل في السنة الثانية فإن أي فشل حتى لو كان في السنة الأولى، يُخرج الكيان من هذه المظلة (الملاذ الآمن الانتقالي) وتُطبق عليه قواعد الركيزة الثانية والدخل الخاضع وفقاً للائحة.

السنة	الإجراء (الاختيار)	نتيجة الاختبارات	المعاملة الضريبية	هل يستمر الملاذ للسنة التالية؟
2025	اختيار الملاذ	ناجح	ضريبة صفر	نعم (لأنك اخترت المنهج)
2026	اختيار الملاذ	راسب	قد تنشأ ضريبة إضافية كاملة	لا (خرج نهائياً)
2027	اختيار الملاذ	(حتى لو نجح)	قد تنشأ ضريبة إضافية كاملة	لا - لا يحق العودة

4 التعامل مع بعض الكيانات والمجموعات بموجب الملاذ الآمن الانتقالي لتبادل التقارير بين الدول (المادة 63):

هذه المادة خاصة بالتعامل مع كيانات خاصة مثل المشاريع المشتركة والكيانات الاستثمارية لضمان عدم وجود ثغرات عند تطبيق الاختبارات المبسطة.

1 شمول المشاريع المشتركة

تسري أحكام الملاذ الآمن الانتقالي على المشاريع المشتركة والكيانات التابعة لها كما لو كانت مشاركة في مجموعة منفصلة.

المعنى المهني: المشروع المشترك يُعامل لأغراض الملاذ الآمن كأنه «مجموعة مستقلة بذاتها»، بحيث يتم فحص الاختبارات الثلاثة لهذا المشروع وحده في الدولة التي يعمل فيها.

مثال: مجموعة كويتية لديها مشروع مشترك في جمهورية مصر العربية، عند تطبيق الملاذ الآمن الانتقالي، نأخذ أرقام هذا المشروع من تقرير CbCR ونفحصه ككيان منفصل عن باقي شركات المجموعة في مصر.

2 استثناء الكيان الأم النهائي «المرر للدخل»

لا يُعمل بالملاذ الآمن الانتقالي للكيان الأم النهائي الذي يكون «كيانا ممررا للدخل» ما لم تكن كافة حصص الملكية فيه مملوكة لأشخاص مؤهلين.

فإذا كانت الشركة الأم النهائية في الكويت لا تدفع ضريبة لأنها مجرد ممرر للدخل - توزع الأرباح مباشرة للشركاء، فلا يحق لها استخدام الملاذ الآمن الانتقالي في دولتها إلا إذا كان جميع ملاكها «أشخاص مؤهلين» مثل الصناديق السيادية أو جهات غير هادفة للربح أو منظمات دولية.

3 تعديل الربح للكيان الأم النهائي الممرر للدخل

إذا كان الكيان الأم النهائي ممررا للدخل، يُخفّض مبلغ الربح أو الخسارة المنسوب للملاك المؤهلين من حسابات الملاذ الآمن.

هنا يتم استبعاد الأرباح التي تعود لأشخاص مؤهلين عند إجراء اختبارات الملاذ الآمن الانتقالي لأن هذه الأرباح لا تخضع أصلا لفلسفة الركيزة الثانية.

4 معالجة الكيانات الاستثمارية

إذا كان الكيان الاستثماري مقيما في دولة تطبق تقرير CbCR فيجب اتباع الآتي:

⇐ **احتساب منفصل:** يجب احتساب معدل الضريبة الفعلي للكيان الاستثماري بشكل منفصل تماما وفقا للمواد (56-57-58).

مثال: شركة تجارية ربحها 1 مليون دينار ودفعت ضريبة 150 ألف دينار وتمتلك صندوق استثماري ربحه 500 ألف دينار ويدفع ضريبة (صفر) بسبب إعفاءات خاصة بالصناديق.

المعالجة: يتم عزل الصندوق وإجراء الاختبارات للصندوق أو الكيان الاستثماري وحده فإذا كانت ضريبته الفعلية 15% أو أكثر فيكون قد نجح في الاختبار.

وأيضا بالإمكان اجتيازه لباقي الاختبارات الأخرى المشار إليها ولكن دائما ما يكون صعب أو شبه مستحيل اجتيازها لأن الكيانات الاستثمارية عادة لا تملك أصول ملموسة مؤهلة أو موظفين (جوهر نشاط) كما أن إيراداتها أو صافي أرباحها عادة ما يتجاوز الحد الأدنى المشار إليه.

⇐ **التوزيع التناسبي:** يُدرج ربح أو خسارة الكيان الاستثماري فقط في الدولة التي يتبع لها ملاكه المباشرون وبشكل تناسبي مع حصصهم.

مثال: صندوق استثماري في «المملكة الأردنية» مملوك لشركة كويتية، لا ندمج أرقام الصندوق مع أرقام شركات المجموعة الاخرى المتواجدة في «المملكة الأردنية» عند فحص الملاذ الآمن، بل نُجر له اختبارا منفردا.

5 استبعاد خسائر القيمة العادلة الضخمة

تُستبعد خسارة القيمة العادلة غير المحققة الناتجة عن حصص الملكية إذا تجاوزت 50 مليون يورو او ما يعادله بالدينار الكويتي، فإذا سجلت الشركة خسائر دفترية ضخمة ناتجة عن إعادة تقييم أصول وليس بيعا حقيقيا، يتم الغاء أثر هذه الخسارة عند اجراء اختبارات الملاذ الآمن الانتقالي لكي لا تظهر الشركة وكأنها خاسرة.

هذه الفقرة تسري على كل الشركات والكيانات سواء التشغيلية او الام النهائي الممررة للدخل او الاستثمارية او المشاريع المشتركة وأي كيان يريد الدخول في الملاذ الآمن الانتقالي يستلزم عليه استبعاد أية خسائر غير محققة نتيجة القيمة العادلة إذا تجاوزت مبلغ 50 مليون يورو او ما يعادله بالدينار الكويتي.

6 الكيانات المستبعدة نهائيا من الملاذ الآمن الإنتقالي

- ⇨ الكيانات المشاركة غير التابعة لأي دولة أو ولاية قضائية.
- ⇨ المجموعات ذات المعلومات النقصية، إذا كان تقرير CbCR المؤهل لا يتضمن معلومات واضحة عن المشاريع المشتركة التابعة للمجموعة.

5 المرحلة الأولى من النشاط الدولي (المادة 64):

تعتبر هذه المادة «الامتياز الضريبي» وأهم الإعفاءات المؤقتة التي تمنحها اللائحة والقانون في الكويت وقواعد الركيزة الثانية للمجموعات الدولية التي لا تزال في «بداية» توسعها العالمي، وتسمى فترة «المرحلة الأولى من النشاط الدولي»، والهدف منها هو إعطاء فرصة لهذه المجموعات للنمو دون تحمل أعباء الضريبة الإضافية للركيزة الثانية لمدة 5 سنوات متتالية، بشرط عدم تجاوز حدود معينة من الانتشار الجغرافي وحجم الأصول.

1 شروط الاستحقاق (الإعفاء من الضريبة الإضافية)

↔ **نطاق الانتشار الجغرافي المحدود:** يجب أن يكون للمجموعة كيانات مشاركة تقع في 6 دول أو ولايات قضائية أو أقل بما في ذلك الدولة الأم.

مثال: اذا كانت المجموعة كويتية ولديها كيانات مشاركة في 5 دول أخرى (مصر، السعودية، الأردن، لبنان، قطر) يكون الاجمالي 6 دول بما فيها دولة الشركة او الكيان الأم

وهنا تتم مراقبة التوسع سنويا، فإذا توسعت المجموعة في دولة سابعة في أي سنة من السنوات الخمس يتم إسقاط الإعفاء عنها مباشرة دون النظر الى الشرط اللاحق.

↔ **حجم الأصول للموسسة المحدود:** يجب ألا يتجاوز مجموع صافي القيمة الدفترية للأصول للموسسة لجميع الكيانات التابعة للمجموعة في كافة الدولة (باستثناء الدولة التي تملك أعلى قيمة أصول) مبلغ 50 مليون يورو أو ما يعادله بالدينار الكويتي.

مثال: نفس المثال السابق وكانت أصول المجموعة في الكويت 100 مليون يورو ، وباقي أصول المجموعة في الدول الأخرى 49 مليون يورو.

المعالجة: يتم استبعاد أصول الكيان في الكويت وتبقى العبرة في أصول الكيانات التابعة في الدول الأخرى 49 مليون يورو وبالتالي ينطبق عليها.

⇨ **عدم وجود كيان تابع في دولة أخرى تطبق قاعدة IIR يمتلك إحدى هذه الشركات في الدولة:** هذا الشرط يمنع (الإزدواجية) في الاستفادة من الإعفاء، لكي تستفيد المجموعة من الإعفاء في دولة ما، يجب ألا تكون هناك شركة أم وسيطة تقع في دولة أخرى تطبق قاعدة إدراج الدخل IIR على تلك الأرباح، فإذا ما وُجدت هذه الحالة فإن الإعفاء يسقط عن المجموعة.

مثال: شركة أم نهائية في الكويت تمتلك شركة في دولة الإمارات 100% وتمتلك شركة أخرى في الأردن عن طريق الشركة في الإمارات، فإذا تبين أن دولة الإمارات تطبق قاعدة IIR على أرباح الشركة التابعة في الأردن، فإن هذا الإعفاء يسقط ويكون من حق دولة الكويت تحصيل الضريبة على المجموعة في الكويت.

2 كيفية احتساب قيمة الأصول الملموسة

⇨ **صافي القيمة الدفترية:** ويُقصد بها متوسط قيمة الأصل في بداية ونهاية الفترة الضريبية بعد خصم الاستهلاك المتراكم وانخفاض القيمة وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة، وإذا اشترت المجموعة أصلاً في منتصف السنة يؤخذ متوسط قيمته في تاريخ الاقتناء ونهاية السنة.

مثال: قيمة الأصول بداية السنة 12 مليون يورو ونهاية السنة 8 مليون يورو بعد خصم الاستهلاكات فيكون متوسط القيمة الدفترية = 10 مليون يورو.

⇨ **تخصيص الأصول للمنشآت الدائمة:** الأصول الملموسة النسوبة لمنشأة دائمة تُحسب ضمن أصول الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة، بشرط أن تظهر في بياناتها المالية المنفصلة.

مثال: قامت الشركة الأم بتزويد المنشأة الدائمة بمعدات قيمتها 20 مليون يورو، فإذا كانت هذه المعدات مسجلة في البيانات المالية للمنشأة الدائمة فتعتبر من ضمن أصولها.

↔ **الأصول المملوكة من الأقلية:** عند احتساب قيمة الأصول لا يمكن النظر لمساهمة او نسبة حقوق الأقلية في الشركات التابعة، بل يتم أخذ قيمة الأصول كما هي بنسبة 100% وكأنها مملوكة كلياً للشركات التابعة.

مثال: كانت الشركة التابعة تمتلك أصول بقيمة 30 مليون يورو ولكن ملكية الشركة الأم في هذه الشركة التابعة 60%، هنا لا يتم استبعاد 40% الخاصة بحقوق الأقلية.

3 الأصول المستبعدة

↔ الأصول المملوكة للكيانات الاستثمارية أو كيانات الاستثمار التأمينية

↔ الأصول للمموسة الخاصة بالمشاريع المشتركة او الكيانات التابعة لها.

4 مدة الإعفاء ومتى تنتهي؟

↔ **المدة:** تسري هذه المادة لمدة 5 سنوات ضريبية فقط.

↔ **البداية:** يبدأ العد من أول يوم في أول فترة ضريبية تصبح فيها المجموعة خاضعة لقواعد الركيزة الثانية في أي دولة.

↔ **النهاية:** تنتهي مدة الاعفاء ببلوغ السنة الخامسة أو بسقوط الشرط الأول (عدد الدول) خلال مدة الإعفاء، أو بلوغ الأصول للمموسة لأكثر من 50 مليون يورو.

مثال: إذا أصبحت المجموعة خاضعة للقانون في 1 يناير 2025 في الكويت فإن الاعفاء يستمر حتى نهاية عام 2029، ويسقط هذا الإعفاء إذا توسعت المجموعة في دولة أخرى تعتبر الرقم (7) في عدد دول المجموعة في أي سنة من سنوات الإعفاء أو تجاوزت قيمة متوسط أصولها للمموسة المبلغ المنوه عنه.

وجه المقارنة	الشرط المطلوب للاستحقاق
عدد الدول	بحد أقصى 6 دول (بما فيها الدولة الأم).
قيمة الأصول الخارجية	لا تتجاوز 50 مليون يورو (خارج دولة المقر الرئيسي).
نوع الأصول المحسوبة	الأصول الملموسة الصافية (عقارات، آلات، معدات).
فترة السماح	5 سنوات من تاريخ الخضوع للقانون لأول مرة.

سؤال جوهري رقم 1: ماذا لو أن أصول المجموعة في الشركات التابعة خارج دولة المقر الرئيسي تجاوزت مبلغ 50 مليون يورو في السنة الثانية أو الثالثة بعد الاعفاء المؤقت؟ هل يسقط الإعفاء؟

الإجابة: نعم، تحقق أحد الشرطين يُنهي حق المجموعة في الإعفاء.

سؤال جوهري رقم 2: هل المقصود بأن الكيانات الاستثمارية والمشاريع المشتركة التابعة للمجموعة لا يمكن إعفاءها من الضريبة الإضافية؟ أو أن المجموعة كاملة يسقط عنها الإعفاء في حال وجود كيان استثماري أو مشروع مشترك في أحد هذه الدول؟

الإجابة: الكيانات الاستثمارية والمشاريع المشتركة من ضمن الاستثناءات التي لا تسري عليهما هذه المادة إطلاقاً، وبالتالي إذا استوفت المجموعة الشرطين (عدد الدول - وقيمة الأصول) تكون قد دخلت منطقة (الإعفاء)، وبالنسبة لشركتها الاستثمارية التابعة أو المشروع المشترك فلا يخضعان للإعفاء بموجب هذه المادة ويكونان خارج مظلة (الإعفاء) وتُطبق عليهما الضريبة الفعلية 15% وقواعد الركيزة الثانية في بلديهما.

سؤال جوهري رقم 3: ماذا لو أن البلد الذي تقع فيه الشركة الاستثمارية أو المشروع المشترك لا يطبق قواعد الركيزة الثانية أو في بلد صفري الضرائب، من يتحمل هذه الضريبة؟

الإجابة: هنا ندخل في مسألة وآلية التحصيل المنصوص عليها في قواعد الركيزة الثانية وفي هذه اللائحة، فإذا كانت الشركة الأم النهائية في بلد مثل الكويت وتطبق قاعدة IIR (إدراج الدخل) تكون الأولوية للكويت في تحصيل هذه الضريبة من الشركة الأم النهائية عن شركتها التابعة (الاستثمارية او المشروع المشترك)، وإذا لم تكن دولة الكويت تطبق هذه القاعدة IIR فيتم النظر في آلية التحصيل التالية حسب تكوين المجموعة فإن تبين أن أحد دول المجموعة تُطبق قاعدة UTPR (الأرباح غير الخاضعة للضريبة بشكل كافٍ) يكون لها الحق في تطبيق الضريبة على الكيان المشارك الذي يقع في دولتها عن أحد أعضاء هذه المجموعة (الكيان الاستثماري او المشروع المشترك).

6 تطبيق قواعد الملاذ الآمن (المادة 65):

هذه المادة مصممة خصيصاً كأداة (رقابية وبحثية) بإمتياز، تمنح الإدارة الضريبية السلطة الكاملة للتحقق من صحة اختيار المجموعة للملاذ الآمن.

1 سلطة التحقق

يحق للإدارة الضريبية التحقق من البيانات والمعلومات ذات الصلة في حال تم اختيار تطبيق ملاذ آمن وفقاً للمواد (60-61-62-63).

بمعنى، أن الملاذ الآمن ليس «إعفاء تلقائياً» لا يُراجع، بل هو اختيار يخضع للفحص اللاحق، ويحق للمدقق او الفاحص الضريبي طلب الدفاتر والسجلات والتقارير التي بُنيت عليها أرقام الـ CbCR للتأكد من أنها «بيانات مالية مؤهلة».

مثال: مجموعة كويتية اختارت الملاذ الآمن لفرعها في دولة قطر بناء على إيرادات أقل من 10 مليون يورو او ما يعادلها بالدينار الكويتي.

استجابة الادارة الضريبية لها في ذلك لا يعني موافقتها او أن الشركة استوفت الشروط بل هو خيار تتحمله الشركة او المجموعة فإذا ما تبين

لدى الفاحص اثناء الفحص ولو بعد سنتين بأن إيرادات الشركة التابعة في دولة قطر كانت تتجاوز 11 مليون يورو سستتم محاسبة المجموعة بأثر رجعي وبسقوط اختيارها للملاذ الآمن.

2 مهلة الاعتراض والاعتراض المسبب

يحق للإدارة الضريبية الاعتراض خلال 36 شهرا بعد استلام الإقرار الضريبي وضرورة إخطار الكيان المشارك المعين بذلك، ما لم يثبت تقديم معلومات مضللة أو ناقصة في تقرير CbCR، إذ لا تسري في هذه الحالة أي مهلة زمنية للإعتراض.

مضي 36 شهراً يعني انتهاء مهلة الاعتراض على اختيار الملاذ بناءً على المعلومات المُفصح عنها – لا أكثر. لا يُشكّل ذلك حصانة مطلقة؛ إذ تحتفظ الإدارة بحق الفحص إذا ثبت لاحقاً تقديم معلومات مضللة أو ناقصة في تقرير CbCR، لذلك نوصي دائماً بالاحتفاظ بجميع وثائق الملاذ الآمن لمدة تتجاوز فترة التقادم الضريبي العام في الكويت.

مثال: قامت المجموعة بتقديم إقرارها في 2025، وفي العام 2027 قامت الادارة الضريبية بإرسال إخطار رسمي تعترض على استخدام المجموعة للملاذ الآمن لأحد الدول لأنها وجدت خلل يتمثل في أن حصة الأقلية لم تُحتسب بشكل صحيح (على سبيل المثال) مما رفع الربح الحقيقي فوق 1 مليون يورو او ما يعادله بالدينار الكويتي.

3 حق الرد وحمل الإثبات

يجوز للكيان تقديم رد يوضح مدى تأثير هذه الحقائق خلال 6 أشهر، أي رد على اعتراض الادارة الضريبية خلال 6 أشهر.

4 النتيجة النهائية للفشل في الإثبات

إذا تعذر على المجموعة الإثبات، فلا يُعتد بتطبيق الملاذ الآمن ويظل معدل الضريبة الفعلي يُعامل كما لو أنه تجاوز الحد الأدنى، وبالتالي تُطالب المجموعة بحساب الضريبة الإضافية باعتبار ان الملاذ الآمن قد سقط عنها منذ البداية.

(ملخص الإجراءات القانونية في المادة)

الإجراء	الطرف المسؤول	المدة الزمنية
بدء التحقق	الإدارة الضريبية	غير محددة (طالما الإقرار قيد الفحص).
إرسال إخطار الاعتراض	الإدارة الضريبية	خلال 36 شهراً من استلام الإقرار.
تقديم الرد الدفاعي	الكيان المشارك	خلال 6 أشهر من تاريخ الإخطار.
النتيجة (عند الفشل)	سقوط الملاذ الآمن	فور انتهاء فترة الرد وعدم القناعة.

9

« الفصل التاسع: الفترة الضريبية



الفصل التاسع: الفترة الضريبية

1 الفترة الضريبية (المادة 66):

1 القاعدة العامة (المزامنة مع الأم النهائية)

يجب ان تكون الفترة الضريبية التي يقدم عنها الكيان المشارك المعين الإقرارات الضريبية (12) شهرا وفقا للسنة المالية للكيان الأم النهائي، فلا يجوز للكيان المشارك ان يبدأ في سنة مالية غير متوافقة مع السنة المالية للكيان الأم النهائي.

مثال: شركة أم نهائية في بريطانيا سنتها المالية تنتهي في 31 مارس ، يستلزم على باقي شركات المجموعة في الكويت مثلا أن تتقدم بإقراراتها الضريبية عن فترة 12 شهرا التي تنتهي في 31 مارس بغض النظر عن السنة المالية المتبعة سواء كانت تنتهي في 31 ديسمبر أو غيره.

2 استثناء الفترات (الأطول أو الأقصر)

يجوز أن تكون الفترة الضريبية أقل من أو تجاوز 12 شهرا بشرط أن تكون وفقا للسنة المالية للكيان الأم النهائي.

بمعنى، يُسمح بفترات استثنائية في حالات التأسيس أو تغيير السنة المالية للمجموعة ككل لضمان استمرار المزامنة مع الشركة الأم النهائية.

مثال: مجموعة قررت تغيير نهاية سنتها المالية من ديسمبر الى مارس، تكون الفترة الضريبية الانتقالية 15 شهرا من يناير الى مارس السنة التالية لتتوافق مع التغيير الذي طرأ على الكيان الأم النهائي.

3 واجب الإخطار المسبق (الالتزام الاجرائي)

يجب على الكيان المشارك المعين أن يُخطر الادارة الضريبية بالفترة الضريبية للمكلف قبل بدايتها، وذلك لضبط مواعيد تقديم الإقرارات والتحصيل.

مثال: اذا كانت السنة المالية للمجموعة ستبدأ في 1 يوليو 2026 يجب على الكيان في الكويت إرسال إخطار رسمي للإدارة الضريبية قبل هذا التاريخ يحدد فيه بداية ونهاية سنته الضريبية.

4 العقوبات التنظيمية (الفترة الافتراضية)

في حال عدم الالتزام بذلك وعدم توافر بيانات، يكون للإدارة الضريبية أن تعتبر الفترة الضريبية للمكلف هي السنة الميلادية التي تنتهي في 31 ديسمبر.

فإذا نسيت أو لم تقم المجموعة بإخطار الادارة الضريبية، يتم فرض التوقيت الخاص (السنة الميلادية العادية) وهو ما قد يسبب فوضى لدى المجموعة يضطرها لفصل الحسابات بطريقة لا تتوافق مع نظامها العالي.

مثال: مجموعة كويتية لم تقم بإخطار الادارة الضريبية بسنتها المالية التي تنتهي في سبتمبر على سبيل المثال، في هذه الحالة ستجبرها الادارة الضريبية على تقديم إقرارها الضريبي بناء على تاريخ 31 ديسمبر.

(جدول ملخص الضوابط الزمنية)

البند	القاعدة الأساسية	ملاحظة المدقق
طول الفترة	12 شهراً (غالباً).	تتبع ميزانية الأم النهائية حصراً.
تاريخ الانتهاء	مطابق لتاريخ إقفال الأم النهائية.	يحمي من ترحيل الأرباح بين السنوات.
الإخطار	قبل بداية السنة الضريبية.	إهمال هذا الإجراء يفعل "السنة الليلادية" حكماً.
الفترة في حال التخلف	تنتهي في 31 ديسمبر.	قرار سيادي من الإدارة الضريبية لسد الفراغ.

2 تغيير السنة المالية (المادة 67):

1 الإخطار عند تغيير السنة المالية

يجب على الكيان المشارك المعين إخطار الادارة الضريبية في حال تغيير السنة المالية للكيان الأم النهائي بهذا التغيير قبل بداية السنة المالية الجديدة، سواء كانت هذه الشركة الأم النهائية في الكويت او في الخارج.

2 مهلة الإخطار في حالات التغيير المفاجئ

إذا تم تغيير السنة المالية، فيجب أن يتم الإخطار خلال 60 يوماً من تاريخ حدوث التغيير، وهذه الفقرة خاصة بالتغيير المفاجئ الذي لم يكن في الحسبان، بحيث لو قررت الشركة الأم النهائية تغيير سنتها المالية خلال 1 أغسطس على سبيل المثال، فيجب على الكيان المشارك في الكويت إخطار الادارة الضريبية خلال 60 يوماً (شهرين).

مثال: بتاريخ 31 مارس تنتهي السنة المالية للمجموعة كاملة، وبتاريخ 1 يناير قررت الشركة الأم النهائية أن تبدأ سنتها المالية ابتداء من يناير. **في الوضع الاعتيادي:** يستلزم على الكيان المشارك في الكويت أن يخطر

الإدارة الضريبية قبل بداية السنة المالية ولكن لأن هذا حدث بشكل مفاجئ لدى الكيان المشارك في الكويت، فهنا يتم تفعيل هذه الفقرة بحيث يستلزم إخطار الإدارة الضريبية بعد بداية هذه السنة المالية خلال شهرين فقط.

3 المرفقات والمبررات المطلوبة

في جميع الأحوال يجب أن يتضمن الإخطار أسباب تغيير السنة المالية ويرفق به المستندات المؤيدة لذلك، بمعنى أن تغيير السنة المالية يجب أن يكون مبرراً لأسباب تجارية أو تنظيمية حقيقية للمجموعة ككل لا أن يكون مبنياً على قرار عشوائي.

4 دور الإدارة الضريبية والمهلة الزمنية للرد

على الإدارة الضريبية أن تتحقق من صحة ما جاء بالإخطار والمستندات وإبلاغ الكيان المشارك المعين بإعتماد الفترة الضريبية الجديدة وذلك خلال 60 يوماً من تاريخ استلامها الإخطار مستوفياً البيانات والمستندات.

سؤال: ماذا لو أن الإدارة الضريبية لم تبت في الإخطار خلال 60 يوماً؟

الإجابة: عدم الرد خلال 60 يوماً من استلام الملف المستوفي يُعدّ موافقة ضمنية على اعتماد الفترة الضريبية الجديدة، ويحق للكيان التصرف بناء على ذلك.

(جدول ملخص المواعيد)

الحالة	موعد الإخطار المطلوبة	الإجراء المطلوب من الإدارة
تغيير قبل بداية السنة	قبل بدء السنة المالية الجديدة.	المراجعة والتحقق من المستندات.
تغيير خلال السنة	خلال 60 يوماً من تاريخ القرار.	المراجعة والتحقق من المستندات.
اعتماد الإدارة	-	خلال 60 يوماً من استلام الملف كاملاً.

3 الفترات الضريبية التي لم تبلغ حد الإيرادات (المادة 68):

تهدف هذه المادة الى وضع آلية إجرائية للمجموعات التي سبق لها التسجيل في نظام الركيزة الثانية ولكنها في سنة معينة لم تصل إيراداتها الى الحد القانوني الموجب للخضوع (750 مليون يورو).

1 الإخطار والمهلة الزمنية

يجب على الكيان المشارك المعين إخطار الإدارة الضريبية في حال أي فترة ضريبية لم تبلغ حد الإيرادات وذلك في موعد أقصاه 12 شهرا من تاريخ انتهاء تلك الفترة الضريبية.

مثال: إحدى المجموعات الخاضعة تنتهي سنتها المالية في 31 ديسمبر وقد تبين لها أن إيراداتها لسنة 2026 كانت أقل من 600 مليون يورو او ما يعادله بالدينار الكويتي (أقل من الحد)، يجب عليها إرسال إخطار للإدارة الضريبية في موعد أقصاه 31 ديسمبر 2027.

2 المستندات المؤيدة للإعفاء

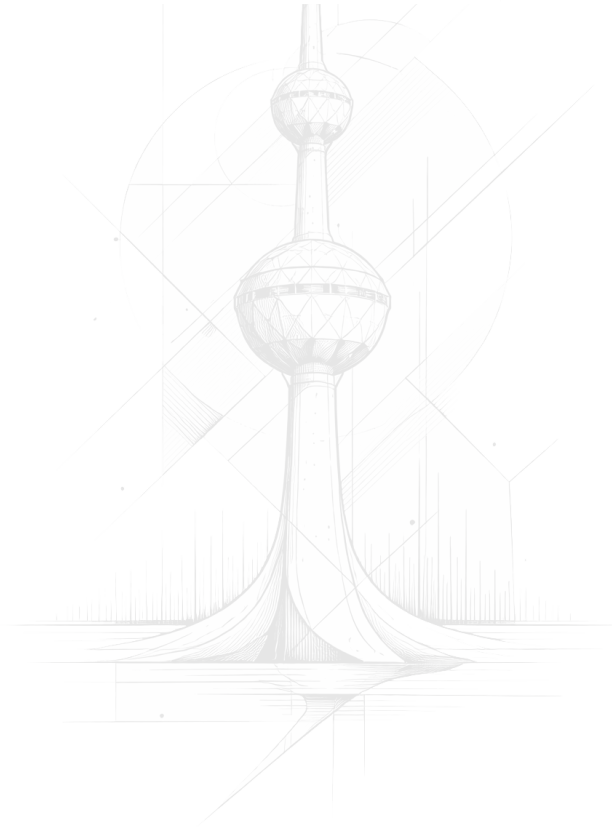
يجب أن يُرفق بالإخطار كافة المستندات التي تُثبت عدم بلوغ مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات حد الإيرادات لتلك الفترة الضريبية.

3 استمرارية الالتزام بالإجراءات

يجب على الكيان المشارك المعين الالتزام بهذه الاجراءات عن كل فترة ضريبية لم تبلغ حد الإيرادات وذلك حتى تاريخ إلغاء التسجيل حال توافر شروطه.

(جدول ملخص لضوابط المادة)

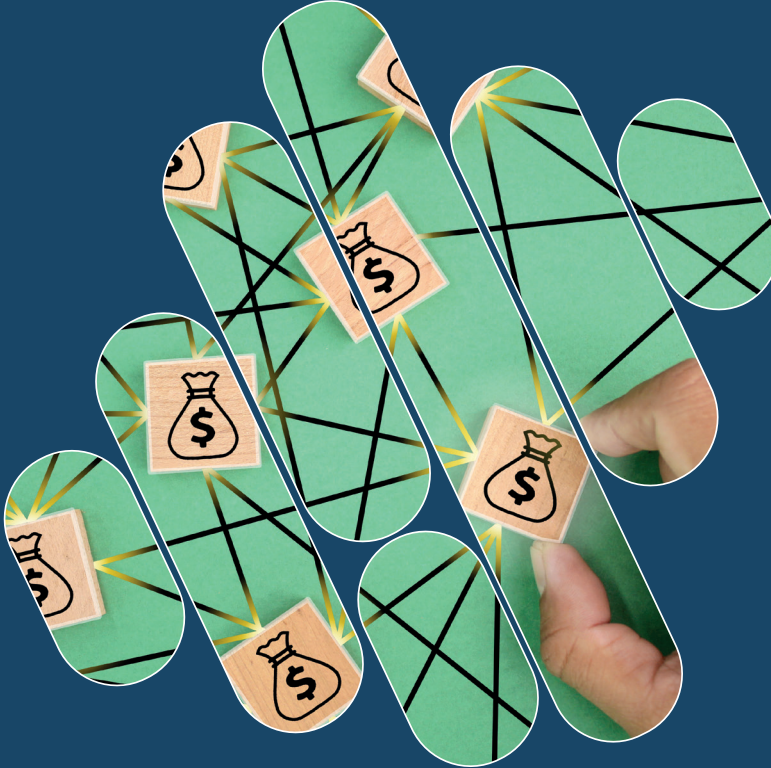
البند	القاعدة القانونية
الحالة الموجبة للإخطار	انخفاض إيرادات المجموعة العالمية تحت الحد القانوني (750 مليون يورو).
المهلة القانونية	خلال 12 شهراً من انتهاء السنة المالية المعنية.
المرفقات المطلوبة	مستندات رسمية (ميزانيات مدققة) تثبت قيمة الإيرادات.
تكرار الإجراء	إلزامي لكل سنة تنخفض فيها الإيرادات حتى يتم إلغاء التسجيل رسمياً.



10

« الفصل العاشر:

تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين



الفصل العاشر:

تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين

1 الأشخاص المرتبطون (المادة 69):

هذه المادة هي التأسيسية التي تحدد من هم الأشخاص الذين تعتبرهم الإدارة الضريبية وقواعد الركيزة الثانية مرتبطين، وهو أمر جوهري لأن أي معاملة بين هؤلاء الأشخاص يجب أن تتم وفق «مبدأ السعر المحايد» لضمان عدم تهريب الأرباح.

1 المفهوم العام للإرتباط (السيطرة والنفوذ)

يعد الأشخاص المرتبطين في حال وجود صلة مشتركة مع بعضهم أو مع شخص آخر أو إذا كان الشخص لديه نفوذ مؤثر أو مسيطر على الآخر، أو شخصان أو أكثر تحت سيطرة مشتركة.

فالارتباط لا يقتصر على الملكية القانونية فقط، بل يمتد إلى «النفوذ المؤثر» الذي يسمح لشخص بتوجيه القرارات (المالية والتشغيلية) لشخص آخر.

مثال:

الحالة (1): شركة كويتية تملكها عائلة معينة وتقوم هذه الشركة بالتعامل مع شركة أخرى يملكها نفس أفراد العائلة.

النتيجة: هنا توجد «سيطرة مشتركة» ويعتبر الكيانات المرتبطين.

الحالة (2): شركة كويتية تملك فيها مجموعة (أ) نسبة 30% فقط، ولكن بموجب عقد الإدارة فإن المجموعة تمتلك حق تعيين المدير أو الرئيس التنفيذي ووضع السياسات المالية.

النتيجة: المجموعة (أ) والشركة الكويتية مرتبطان لوجود «نفوذ مؤثر ومسيطر» حتى لو لم تصل الملكية لـ 50% .

الحالة (3): الشركة (أ) والشركة (ب) ليس بينهما ملكية، لكن زوجة صاحب الشركة (أ) هي التي تُدير وتملك الشركة (ب).

النتيجة: يعتبران مرتبطين لوجود صلة مشتركة (عائلية) تؤثر على حيادية التعاملات التجارية بينهما.

2 حالات الارتباط المحددة

حددت المادة ثلاث حالات رئيسية تعتبر فيها العلاقة «علاقة ارتباط» بقوة القانون:

الحالة الأولى: شخص طبيعي وكيان: إذا كان الشخص الطبيعي يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر 50% أو أكثر من حصص الملكية أو يسيطر على الكيان.

مثال: تاجر كويتي يملك 55% من أسهم شركة تجارية خاضعة.

النتيجة: أي معاملة بين الإثنين (التاجر والشركة) تُعد معاملة بين أطراف مرتبطة.

الحالة الثانية: كيانان تحت ملكية واحدة: إذا كان أحدهما يمتلك في الآخر مباشرة أو غير مباشرة 50% أو أكثر من حصص الملكية أو يسيطر عليه.

مثال: الشركة (أ) تمتلك 60% من أسهم الشركة (ب).

النتيجة: العلاقة بينهما هي علاقة ارتباط ويجب فحص تسعير المعاملات بينهما بدقة.

الحالة الثالثة: كيانان تحت سيطرة شخص ثالث: إذا كان الكيانان خاضعين لسيطرة مشتركة من شخص (طبيعي أو اعتباري) يملك في كلّ منهما 50% أو أكثر.

مثال: شركة أم تمتلك 51% من شركة في دولة قطر و 55% من شركة في دولة الامارات.

النتيجة: الشركة في الامارات وقطر تعتبران « أشخاصاً مرتبطين » ببعضهما بسبب السيطرة المشتركة للأم حتى لو لم تكن بينهما ملكية مباشرة.

3 أهمية تحديد « الارتباط »

إذا تمت معاملة بين هذه الكيانات المرتبطة بسعر غير عادل فإنه يحق للإدارة الضريبية تعديل هذا السعر وفقاً لسعر السوق وإعادة احتساب معدل الضريبة الفعلي ETR على ضوء ذلك.

(ملخص معايير الارتباط)

نوع العلاقة	معايير الارتباط (الملكية/السيطرة)	السند القانوني
فرد مع شركة	ملكية 50% فأكثر أو نفوذ مؤثر.	المادة 69 - بند 1
شركة مع شركة	ملكية أحدهما في الآخر بنسبة 50% فأكثر.	المادة 69 - بند 2
شركتان شقيقتان	خضوعهما لسيطرة طرف ثالث يملك 50% في كل منهما.	المادة 69 - بند 3

2 السيطرة (المادة 70):

1 مفهوم السيطرة الفعلية

تتحقق السيطرة من خلال قدرة أي شخص منفرداً أو مع الأشخاص المرتبطين به بشكل مباشر أو غير مباشر على ممارسة تأثير فعال على قرارات شخص آخر وأعماله، بمعنى ان السيطرة هنا «جوهريّة» وليست «شكليّة» فالعبرة بمن يملك كلمة الفصل في القرارات الاستراتيجية واليومية للكيان.

مثال: مستثمر يملك 20% فقط من الأسهم ولكنه يمتلك «حق الفيتو أو النقض» على أي عقود تتجاوز قيمتها مبلغاً معيناً وذلك انطلاقاً من ترتيب تعاقدى أو حق يخوّل له ذلك.

النتيجة: يعتبر الشخص هنا يمارس «تأثيراً فعالاً» يُعدّ بموجبه مسيطراً.

سؤال جوهري: لماذا تم اعتباره مسيطراً وبمثابة شخص مرتبط رغم انه يملك 20% في حين أن المادة السابقة (المادة 69) حددت نسبة 50% فأكثر؟

الإجابة: المادة 69 حددت مستوى (رقمي) قاطع، في حين أن مفهوم السيطرة في المادة (70) هو مستوى (وصفي) يبيّن جوهر السيطرة بصرف النظر عن الرقمي.

2 معايير السيطرة المحددة

تتحقق السيطرة قانوناً في الحالات الآتية:

↔ **حقوق التصويت:** هي القدرة على ممارسة 50% أو أكثر من حقوق التصويت لدى الشخص الآخر.

↔ **التشكيل الإداري:** القدرة على تحديد 50% أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الحق في تعيين أو الاستغناء عن المديرين.

↔ **الحق في الأرباح:** بحصول الكيان على 50% أو أكثر من رأس مال أو أرباح الشخص الآخر.

مثال: إذا كان الشخص أو الكيان يملك نسبة 30% من رأس مال الشخص الآخر ولكن عقد الإدارة يمنح الشخص أو الكيان نسبة من الأرباح تُقدّر بـ 60%، هنا يتحقق مفهوم السيطرة.

↔ **إدارة وتسيير الأعمال:** إدارة الشخص الآخر أو القدرة على أخذ القرارات أو ممارسة التأثير الفعّال بشأن تسيير أعماله وشؤونه.

مثال: شركة عالمية تمنح «فرنشايز» أو حق امتياز لشركة محلية ولكنها تفرض عليها رقابة صارمة وتدير كافة العمليات اليومية وتحدد الموردين والأسعار بشكل قطعي، هنا يتحقق مفهوم السيطرة.

↔ **السيطرة عبر التمويل والكفالات:** تقديم ما نسبته 50% أو أكثر من قروض الشخص الآخر (باستثناء ما تقدمه المؤسسات المالية كالبنوك)، وتقديم ما نسبته 25% أو أكثر من كفالات الشخص الآخر.

(ملخص معايير السيطرة)

نوع السيطرة	المعيار الكمي / الوصفي	السند القانوني
تصويتية	50% فأكثر من حقوق التصويت.	المادة 70 - بند 1
إدارية	تعيين 50% من المجلس أو التحكم في المديرين.	المادة 70 - بند 2
مالية	الاستحقاق لـ 50% من الأرباح أو رأس المال.	المادة 70 - بند 3
تمويلية	تقديم 50% من القروض أو 25% من الكفالات.	المادة 70 - بند 5

3 المعاملات القابلة للمقارنة (المادة 71):

هذه المادة تعتبر «الجسر» الذي يربط بين «الأشخاص المرتبطين» وبين «سعر السوق»، فهي تحدد المعايير التي تجعل المعاملة بين طرفين مرتبطين قابلة للمقارنة مع معاملة بين طرفين مستقلين، والهدف هنا هو الوصول الى ما يُسمى (المعاملات القابلة للمقارنة) لضمان أن السعر المستخدم لا يهدف لتهريب الأرباح.

1 البدء الجوهرى للمقارنة

يتم الأخذ بالعوامل التالية لتحديد ما إذا كانت المعاملات بين الأشخاص المرتبطين قابلة للمقارنة بالمعاملات بين الأشخاص غير المرتبطين وفي ظروف مماثلة، لكي نقول إن السعر (عادل) يجب أن نقارنه بسعر معاملة أخرى تشابهها في الظروف.

2 عوامل المقارنة الستة

⇐ **الشروط التعاقدية:** مراجعة بنود العقد (مثل شروط السداد، الضمانات، مدة التوريد) فعلى سبيل المثال لا يمكن المقارنة بين بضاعة «بالأجل» لمدة سنة بين شركتين مرتبطة ببيع نفس البضاعة «نقدي» في السوق لأن الأجل يحمل تكلفة تمويل يجب أن تنعكس في السعر.

⇐ **خصائص المعاملات:** طبيعة السلعة أو الخدمة نفسها، فلو كانت الشركة الأم تبيع منتجا للشركة التابعة يجب المقارنة بخصائص السلعة او الخدمة، فإذا اكتشف الفاحص الضريبي أن سعر السلعة مبالغ فيه ومرتفع عن نظيراتها في السوق المحلي سيقوم بتخفيض سعر الشراء واعتبار الفرق ربحا خاضعا للضريبة في الكويت.

⇐ **الظروف الاقتصادية:** وضع السوق في وقت المعاملة (مثل التضخم، حجم السوق، المنافسة) فعلى سبيل المثال ، بيع أجهزة الكترونية في

الكويت قد لا يكون قابلا للمقارنة ببيعها في بلد آخر مثل تركيا بسبب اختلاف استقرار العملة والقوة الشرائية والظروف الاقتصادية.

↔ **الأنشطة والأصول والمخاطر:** هي المهام أو العمليات التي يقوم بها كل طرف في المعاملة تحت قاعدة (من يبذل جهدا أكبر يستحق ربحا أكبر).

فعلى سبيل المثال شركة في الكويت تشتري بضاعة من الشركة الأم وكانت التابعة تقوم فقط بالتخزين - هنا السعر يفترض أن يكون مرتفع ، وبالتالي ربحها يجب أن يكون منخفضا مقارنة بما لو كان من مهامها التسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع والتركيب، فهنا أنشطتها معقدة ويجب أن يكون سعر شرائها من الأم منخفضا ليتيح لها هامش ربح أعلى.

↔ **الاستراتيجيات التجارية:** هل المعاملة جزء من خطة توسع أو دخول سوق جدد، فلو كانت المعاملة بغرض التوسع او دخول سوق جديد بحيث أن تقوم الشركة الأم بالبيع لتابعها بسعر التكلفة لمدة سنة مثلا بهدف اختراق سوق جديد، فهذا مبرر تجاري يجعلها غير قابلة للمقارنة بأسعار السوق العادية التي تهدف للربح الفوري.

↔ **آية عوامل أخرى مؤثرة:** منح الإدارة الضريبية مرونة لإضافة أي معيار تراه مناسباً لحماية الوعاء الضريبي المحلي.

(ملخص لعوامل المقارنة)

العامل	ما الذي يبحث عنه المدقق أو الفاحص؟
التعاقد	هل شروط الدفع والائتمان منطقية؟
الخصائص	هل جودة المنتج والنوع متطابقة مع السوق؟
الاقتصادي	هل تمت المعاملة في نفس التوقيت والظروف السوقية؟
المخاطر (FAR)	من الذي يتحمل خسارة البضاعة أو تقلب العملة؟
الاستراتيجي	هل هناك خصومات لمنح "ميزة تنافسية" مؤقتة؟

4 طرق تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين (المادة 72):

اللائحة التنفيذية وقواعد الركيزة الثانية لم تترك الأمر عشوائيا بل حددت طرقا محاسبية عالمية معتمدة تتوافق مع أدلة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لقياس مدى عدالة الأسعار بين الأشخاص المرتبطين.

1 الطرق الخمس المعتمدة لتسعير المعاملات Comparable Uncontrolled Price

↔ **طريقة السعر المستقل المقارن:** مقارنة سعر السلعة أو الخدمة بين الأطراف المرتبطة بسعر نفس السلعة بين أطراف مستقلة تماما.

مثال: شركة أم تبيع «خام الحديد» لتابعتها في الكويت بمبلغ 100 دينار للطن، وفي نفس اليوم تبيع نفس الخام لشركة مستقلة بمبلغ يعادل 100 دينار للطن، هنا السعر عادل وفقا لطريقة CUP.

↔ **طريقة سعر إعادة البيع Resale Price:** تبدأ هذه الطريقة بسعر البيع للمستهلك النهائي ويُخصم منه هامش ربح معقول للموزع (الشركة التابعة أو الشخص المرتبط) للوصول إلى سعر الشراء العادل من الشركة الأم أو الشخص ذي الارتباط.

مثال: تابعة في الكويت تبيع منتجا للعامة بمبلغ 100 دينار، إذا كان هامش ربح الموزعين المستقلين في السوق هو 20% فإن سعر الشراء العادل من الأم يجب أن يكون 80 دينار.

↔ **طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح:** تُستخدم غالبا في التصنيع أو الخدمات حيث يتم أخذ تكلفة الإنتاج ويُضاف إليها هامش ربح مناسب للمصنع.

مثال: شركة تابعة تصنع قطع غيار للشركة الأم بتكلفة 50 دينار، إذا كان هامش ربح المصانع المماثلة هو 10% فإن السعر المحايد للبيع للأم هو 55 دينار.

⇨ **طريقة صافي هامش الربح للمعاملة:** تُركز على صافي الربح الذي يحققه الكيان من المعاملة مقارنة بصافي أرباح شركات مستقلة مماثلة.

مثال: شركة خدمات لوجستية تابعة تحقق صافي ربح 5% من عملياتها مع المجموعة، يتم مقارنة هذه النسبة بصافي أرباح شركات لوجستية مماثلة في الكويت.

⇨ **طريقة تقسيم أرباح المعاملة:** تُستخدم في العمليات المعقدة حيث يساهم كل طرف بأصول غير ملموسة فيتم تقسيم الربح النهائي بينهما بناء على مساهمة كل طرف.

مثال: شركتان (أم و تابعة) تعاونتا لإنتاج برنامج الكتروني مشترك، يتم تقسيم الأرباح الناتجة من بيع البرنامج بناء على تحليل FAR (الأنشطة والأصول والمخاطر).

2 مرونة اختيار الطرق

يجوز للكيان استخدام أكثر من طريقة كما يجوز استخدام أي طريقة أخرى إذا أثبت تعذر تطبيق الطرق الخمس، فإذا كانت المعاملة فريدة ونادرة جدا ولا توجد لها مقارنات في السوق لتطبيق الطرق التقليدية، فبالإمكان ابتكار طريقة سادسة بشرط ان تُثبت حسابيا ومنطقيا أنها تؤدي ل سعر عادل ومحايد.

3 التسبيب والإفراضات

يجب على الكيان تحديد الأسباب والفرضيات التي تم الاعتماد عليها في اختيار طريقة تسعير المعاملات، ولا يكفي اختيار الطريقة بل يجب كتابة تقرير في يوضح (لماذا هذه الطريقة هي الأنسب؟ وما هي مصادر البيانات التي تم استخدامها؟ وماهي التعديلات التي أُجريت لتجعل المعاملات قابلة للمقارنة؟).

(جدول ملخص لاختيار الطريقة)

نوع المعاملة	الطريقة المفضلة عادةً	السبب المهني
سلع أولية (نפט، حديد، أرز)	السعر المستقل المقارن (CUP)	لوجود أسعار بورصة عالمية واضحة.
توزيع وبيع بالتجزئة	سعر إعادة البيع (RPM)	التركيز على هامش ربح الموزع.
تصنيع أو خدمات فنية	التكلفة مضافاً إليها ربح (CP)	لضمان تغطية التكاليف وهامش ربح عادل.
أنشطة تشغيلية متنوعة	صافي الهامش (TNMM)	سهولة العثور على بيانات مالية للمقارنة.

5 وثائق تسعير المعاملات (المادة 74):

هذه المادة تحد الالتزامات التوثيقية التي يجب على الكيان القيام بها لإثبات امتثاله لقواعد تسعير المعاملات، كون اللائحة وقواعد الركيزة الثانية تفرض نظاماً صارماً لحفظ السجلات وتقديمها لضمان الشفافية الكاملة في التعاملات مع الأشخاص المرتبطين.

1 وثائق تسعير المعاملات (الملف الرئيسي والمحلي)

يجب على الكيان إعداد وحفظ وثائق تسعير المعاملات الآتية (ملف رئيسي وملف محلي) قبل أو بالتزامن مع تقديم الإقرار الضريبي، وتُقدّم للإدارة الضريبية خلال 30 يوم من تاريخ طلبها.

الملف الرئيسي: يحتوي على معلومات عامة عن المجموعة الدولية ككل، مثل هيكلها التنظيمي، واستراتيجيتها، وتوزيع الأرباح عليها.

الملف المحلي: يحتوي على تفاصيل المعاملات الخاصة بالكيان داخل الكويت وتحليل (الأنشطة والأصول والمخاطر FAR) وكيف تم اختيار طريقة التسعير.

2 نموذج الإفصاح المدقق

تقديم نموذج إفصاح عن المعاملات مع الأشخاص المتربطين مدققاً من أحد مكاتب التدقيق المعتمدة لدى الإدارة الضريبية، يتم تقديمه مع الإقرار الضريبي.

فلا يكفي أن يتم تقديم الأرقام بل يجب أن يصادق عليها مكتب تدقيق خارجي معتمد مما يرفع من مستوى الموثوقية القانونية للبيانات.

مثال: عند تقديم إقرار الركيزة الثانية السنوي، يجب إرفاق نموذج الإفصاح المذكور ممهوراً بختم مدقق حسابات خارجي معتمد لدى الإدارة الضريبية، وإلا سيتم اعتبار الإقرار ناقصاً وغير مستوفٍ للشروط القانونية.

3 المحتويات الإلزامية لنموذج الإفصاح

⇐ **قيمة وطبيعة المعاملات:** بيان المبالغ المالية (شراء بضائع، تقديم خدمات، فوائد قروض) ونوع العلاقة مع الطرف المرتبط.

⇐ **الطريقة المتبعة في التسعير:** أي من الطرق الخمس الواردة في المادة 72 تم استخدامها.

⇐ **بيانات أخرى:** أي معلومات تطلبها الإدارة الضريبية بشكل إضافي لضمان دقة الفحص.

(ملخص لإلتزامات المادة 74)

الوثيقة	الموعد النهائي للتقديم	شرط الاعتماد
الملف الرئيسي (Master File)	خلال 30 يوماً من طلب الوزارة.	إعداد المجموعة الدولية.
الملف المحلي (Local File)	خلال 30 يوماً من طلب الوزارة.	تحليل فني محلي دقيق.
نموذج الإفصاح السنوي	مع تقديم الإقرار الضريبي.	توقيع وختم مدقق حسابات معتمد.

11

« الفصل الحادي عشر: التسجيل الضريبي



الفصل الحادي عشر: التسجيل الضريبي

1 تسجيل المكلف من تلقاء نفسه (المادة 75) :

2 الالتزام بالمبادرة (التسجيل من تلقاء النفس)

يجب على المكلف التقدم للتسجيل لدى الادارة الضريبية وفقا للآلية والنماذج المعدة من قبلها، ومن ثم فإن عبء الاعتراف بالخضوع يقع على عاتق الشركة مما يلزمها بمراقبة إيرادات المجموعة عالميا وبمجرد تخطي حاجز الـ 750 مليون يورو او ما يعادله بالدينار الكويتي يجب البدء فورا في إجراءات التسجيل في الكويت.

2 المهلة القانونية (120 يوما)

يُمنح الكيان الخاضع مهلة 120 يوما من تاريخ دخوله نطاق الخضوع، وغالبا من بداية السنة المالية التي تلي بلوغ حد الإيرادات، فإذا ما بلغت الإيرادات لحد الخضوع اثناء السنة المالية فلا يعتد بها، فقط الاعتداد بالاختيار السنوي وليس الفصلي.

2 تقديم البيانات والمستندات

الالتزام بتقديم جميع البيانات والمستندات التي تطلبها الادارة الضريبية لأغراض التسجيل، فالعملية ليست تسجيل فقط بل ملف تعريفى كامل بالمجموعة يتضمن الهيكل التنظيمي وقائمة الكيانات التابعة

عالميا والقوائم المالية الموحدة وتحديد الكيان المشارك المعين المسؤول عن التواصل مع الادارة الضريبية.

2 استقلالية التسجيل عن الأغراض الأخرى

حتى لو كان المكلف مسجلا لدى الادارة الضريبية لأغراض أخرى مثل دعم العمالة الوطنية او الزكاة او ضريبة الدخل على الشركات الاجنبية فهذا لا يُعفي الشركة من التسجيل مجددا وبشكل مستقل للركيزة الثانية.

2 التسجيل الإلزامي من قبل الإدارة الضريبية (المادة 76):

في حال تخلف الكيان عن التسجيل المخطط له في المادة السابقة، فإن اللائحة تمنح الإدارة الضريبية سلطة «التسجيل الإلزامي» للمكلفين الذين لم يبادروا بالتسجيل من تلقاء أنفسهم وفقا للمادة السابقة، وذلك على ضوء المستندات والمعلومات المتاحة للإدارة الضريبية.

1 الإخطار القانوني ومهلة الـ 30 يوما

بمجرد ان تنتهي الادارة الضريبية من اجراءات التسجيل الالزامي للشركة، تقوم بإبلاغ المكلف رسميا بهذا الاجراء خلال شهر واحد.

2 بقاء العقوبات والغرامات

التسجيل الإلزامي من قبل الادارة الضريبية يعني وجود مخالفة تأخير بالتسجيل من قبل المكلف وبالتالي يحق لها فرض الغرامات المالية المنصوص عليها في القانون عن فترة التأخير.

3 التسجيل الاختياري (المادة 77):

هذه المادة تُجيز للكيانات التي أعفاها القانون أصلا من الخضوع (الكيانات المستبعدة مثل الصناديق السيادية والمنظمات غير الربحية وصناديق التقاعد، إلخ) بالتسجيل الاختياري.

سؤال جوهري: لماذا قد يختار الكيان المستبعد التسجيل الاختياري؟

الإجابة: التسجيل الاختياري يمنح الكيان رقما ضريبيا وشهادة رسمية بأنه كيان مستبعد مسجل لدى الادارة الضريبية مما يُسهّل عليه التعامل مع الادارات الضريبية في الدول الاخرى التي تطلب إثباتا على وضعه القانوني، ولكون بعض الأنظمة الضريبية الدولية قد يتطلب الحصول على مزايا معينة أو استرداد ضرائب مقطوعة أن يكون الكيان مسجلا رسميا في المنظومة الضريبية المحلية.

4 آلية التسجيل الضريبي (المادة 78):

1 الالتزام بتحديث البيانات خلال المهلة القانونية (30 يوما)

يجب على المكلف إخطار الادارة الضريبية بأي تغييرات تطرأ على البيانات التي تم التسجيل بموجبها، فأى معلومات تم تقديمها في ملف التسجيل الأولي وتغيرت لاحقا، يجب الابلاغ عنها، وهذه التغييرات تشمل العديد من الحالات مثل (الشكل القانوني للشركة - موقع المركز الرئيسي او العنوان المختار للمراسلات - تغيير المديرين او المفوضين بالتوقيع - تغيير في هيكل الملكية).

في حال حدث تغيير يجب إخطار الادارة الضريبية خلال 30 يوما من تاريخ وقوع التغيير.

2 وسيلة الاخطار

يكون الإخطار وفقا للنماذج الرسمية المعدة من قبل الإدارة الضريبية، فلا يكفي إرسال كتاب رسمي ولا بريد إلكتروني بل عن طريق النماذج المخصصة لهذا الغرض.

5 بيانات التسجيل الضريبي (المادة 79):

1. بيانات الكيان الأم النهائي لمجموعة الكيانات متعددة الجنسيات والولاية القضائية التي يقع فيها.
2. هيكل الملكية لمجموعة الكيانات متعددة الجنسيات.
3. السنة المالية للكيان الأم النهائي لمجموعة الكيانات متعددة الجنسيات.
4. أسماء جميع الكيانات الخاضعة للضريبة في الدولة.
5. البيانات المالية لمجموعة الكيانات متعددة الجنسيات.
6. الكيان المشارك المعين وتقديم موافقة الكيانات الخاضعة للضريبة بالدولة على تعيينه
7. أية مستندات أو معلومات أخرى ذات صلة تطلبها الإدارة الضريبية على أن يلتزم المكلف بتقديمها خلال (30 يوما) من تاريخ طلبها.

6 تعيين الكيان المشارك المعين (المادة 80):

يجب على مجموعة الكيانات الخاضعة للضريبة في الدولة تعيين أحد كيانات المجموعة ليمثلها أمام الإدارة الضريبية ويكون مسؤولاً عن تقديم الإقرارات الضريبية والسجلات والمستندات وكافة الأمور الضريبية نيابة عن المجموعة، وذلك دون الإخلال بمسؤولية الكيانات الآخر عن كافة الالتزامات الضريبية. وفي حال كان الكيان الأم النهائي لمجموعة الكيانات متعددة الجنسيات موقعة في الدولة فيجب أن يكون هو الكيان المشارك المعين، أما بالنسبة للمجموعة ذات الكيانات الأم المتعددة يجب عليها تحديد أحد هذه الكيانات ليكون كيانا مشاركا معينا.

1. **مفهوم التمثيل الموحد:** تفرض المادة مبدأ «نقطة الاتصال الواحدة» بدلا من تعامل الإدارة الضريبية مع كل شركة تابعة للمجموعة في الكويت بشكل منفرد، يتم تعيين كيان واحد ليكون الواجهة القانونية والمسؤول عن الامتثال الإجرائي.

2. نطاق المسؤولية: مسؤولية الكيان المعين تشمل كافة الأعمال التنفيذية

(تقديم الاقرارات، حفظ السجلات، الرد على الاستفسارات والطلبات)، ومع ذلك فإن هذا لا يعفي بقية الشركات التابعة في الكويت من التزامها النهائي بسداد الضريبة أو تحمل العقوبات في حال إخفاق الكيان المعين.

3. أولوية الكيان الأم النهائي UPE: اذا كانت الشركة الأم النهائية للمجموعة

الدولية تقع داخل الكويت فلا يجوز تعيين كيان مشارك معين، وذلك لضمان أعلى سلطة في المجموعة تكون هي المسؤول المباشر أمام السلطات الضريبية المحلية.

4. المجموعات ذات الكيانات الأم المتعددة: في حالات الاندماج أو الهياكل

المعقدة التي تحتوي على أكثر من (أم نهائية) فإن المجموعة تلتزم باختيار كيان واحد فقط من بينها للقيام بهذا الدور.

7 الكيان المشارك المعين البديل (المادة 81):

هذه المادة تتعلق بتعيين كيان مشارك بديل في أحد الحالات التالية:

- ↔ إذا كان الكيان المشارك المعين توقف عن نشاطه في الدولة
- ↔ إذا كان الكيان المشارك المعين خرج من مجموعة الكيانات الخاضعة للضريبة في الدولة أو لم يعد يقع فيها.
- ↔ في هذه الحالات يجب على المجموعة أن تخطر الإدارة الضريبية بذلك خلال 30 يوما من تاريخ تحقق أحد الحالات المشار إليها أعلاه).
- ↔ إذا رغبت مجموعة الكيانات الخاضعة للضريبة بالدولة بتغيير الكيان المشارك المعين ببديل شريطة تقديم الأسباب والمستندات التي تبرر ذلك.

8 حالات إلغاء التسجيل الضريبي (المادة 82):

يستلزم على الكيان المشارك المعين تقديم طلب الى الادارة الضريبية بإلغاء التسجيل الضريبي في حال توافر إحدى الحالات الآتية:

1. توقف المسجل كلياً عن النشاط في الدولة: لم تعد المجموعة تمارس نشاطها داخل الدولة.

2. خروج المسجل من مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات بشرط أن يكون الكيان المشارك المعين قد قدم إخطاراً للإدارة الضريبية بذلك: حدوث تغيير في هيكل الملكية أو السيطرة يؤدي الى انفصال الكيان الكويتي عن المجموعة الدولية الأم التي كانت تخضع للركيزة الثانية.

3. عدم بلوغ مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات حد الإيرادات لخمس فترات ضريبية متتالية شريطة أن يكون الكيان المشارك المعين قد قدم إخطاراً للإدارة الضريبية بعدم بلوغ حد الإيرادات لكل فترة ضريبية من الفترات الضريبية الخمس.

4. أي حالات أخرى تحددها الإدارة الضريبية لاحقاً.

9 شروط طلب إلغاء التسجيل الضريبي (المادة 83):

يتوجب على الكيان المشارك المعين عند التقديم على طلب إلغاء التسجيل الالتزام بالتالي:

1. أن يذكر أسباب طلب الإلغاء مرفقاً به كافة المستندات المؤيدة مع تعهده بتقديم كافة المستندات والأوراق التي تطلبها الإدارة الضريبية لبحث الطلب.

2. أن يكون تقديم الطلب خلال 120 يوماً من تاريخ تحقق أي من حالات (إلغاء التسجيل) المنصوص عليها في المادة 82 مع الالتزام بما ورد فيها.

10 البت في طلب إلغاء التسجيل (المادة 84):

يتوجب على الإدارة الضريبية البت في طلب إلغاء التسجيل والرد عليه خلال 120 يوما من تاريخ تقديمه مستوفيا كافة الشروط والمستندات، مع جواز مدد هذه المهلة لمدة أو مدد مماثلة في حال كانت هناك طلبات لمستندات جديدة من قبل الادارة الضريبية.

و في حال كانت هناك أي فترة ضريبية للمكلف وهي محل فحص ضريبي لم يتم الانتهاء منه فلا يجوز البت في الطلب قبل الانتهاء من أعمال الفحص، كما لا يجوز البت في طلب إلغاء التسجيل الا بعد أداء المكلف لكافة الديون الضريبية المستحقة وشريطة عدم وجود منازعات ضريبية.

نقطة مهمة جدا : في كل الأحوال المشار إليها أعلاه إذا انقضت مهلة البت والرد على طلب الإلغاء (أي انتهت مهلة 120 يوما) ولم تقم الادارة الضريبية بالرد فإن ذلك يُعد رفضا ضمنيا من قبل الادارة الضريبية.

11 إلغاء التسجيل من قبل الإدارة الضريبية (المادة 85):

هذه المادة وُضعت حقّ الادارة الضريبية في إلغاء التسجيل من تلقاء نفسها في حال عدم تقديم طلب الالغاء من قبل الكيان المشارك المعين، إذا تبين للإدارة الضريبية توافر إحدى الحالات المنصوص عليها في المادة (82) من هذه اللائحة.

12 تاريخ سريان إلغاء التسجيل (المادة 86):

لا يسري إلغاء التسجيل إلا من التاريخ التي تحدده الإدارة الضريبية، ولا يعتد بالطلب المقدم من الكيان المشارك المعين.

12

« الفصل الثاني عشر: الإقرار الضريبي



الفصل الثاني عشر: الإقرار الضريبي

1 تقديم الإقرار الضريبي (المادة 87):

1. **الالتزام بتقديم الإقرار:** يجب على الكيان المشارك المعين تقديم إقرار ضريبي عن كل فترة ضريبية للمكلف.
2. **الإقرار الصفري:** الالتزام بتقديم الإقرار قائم حتى لو كانت قيمة الضريبة المستحقة «صفرًا».
3. **المهلة الزمنية:** حددت المادة مدة (15) شهراً لتقديم الإقرار، تبدأ من تاريخ انتهاء الفترة الضريبية المعنية.
4. **الإقرار المبسط:** أعطت المادة للإدارة الضريبية صلاحية السماح بتقديم «إقرار ضريبي مبسط» وفق حالات وشروط وضوابط تحددها الإدارة.
5. **إقرار معلومات الركيزة الثانية:** يجوز للإدارة الضريبية إلزام الكيانات الأم النهائية (UPE) الموجودة في الدولة بتقديم «إقرار معلومات الركيزة الثانية» إضافياً بجانب الإقرار المشار إليه في الفقرة الأولى.

2 شروط وضوابط الإقرارات الضريبية (المادة 88):

1. **لغة الإقرار:** يُحرر باللغة العربية أو الإنجليزية، وفي حال استخدامه للإنجليزية، قد تطلب الإدارة ترجمته للعربية، وعند الاختلاف تكون الغلبة للنص العربي

2. أسعار الصرف: الالتزام الصارم بأسعار الصرف المحددة في المادة (112) من اللائحة لضمان توحيد المعايير المحاسبية الضريبية

3. التدقيق المعتمد: لا يُقبل الإقرار إلا إذا كان مدققاً من أحد مكاتب التدقيق المعتمدة لدى الوزارة، مما يعزز الثقة في البيانات المقدمة

4. الآلية والنموذج: يجب التقيد التام بالنموذج المعد من قبل الإدارة الضريبية وبالآلية التقنية التي تحددها (سواء كانت بوابة إلكترونية أو غيرها).

5. المرفقات الإلزامية: يجب إرفاق البيانات المالية لكل كيان خاضع للضريبة، على أن تكون هذه البيانات أيضاً مدققة من مكاتب معتمدة.

3 الإقرار الضريبي المعدل (المادة 89):

تسمح هذه المادة للكيان المشارك المعين بتصحيح ما قد يقع فيه من «سهو أو خطأ مادي أو حسابي» في الإقرار الأصلي، وذلك وفق الضوابط التالية:

1. القيد الزمني الصارم: لا يمكن تقديم إقرار معدل بعد مرور (5) سنوات من تاريخ انتهاء الموعد القانوني لتقديم الإقرار الأصلي.

2. حالة ربط الضريبة: يُمنع تقديم إقرار معدل عن أي فترة ضريبية سبق ربط الضريبة بشأنها من قبل الإدارة.

3. الشفافية والإيضاح: يجب أن يشتمل الإقرار المعدل على إيضاحات وافية لأسباب التعديل، وللإدارة الحق في طلب أي مستندات إضافية تدعم هذا التعديل.

4. المسؤولية القانونية: تقديم إقرار معدل لا يعفي الكيان من الغرامات الإدارية والعقوبات المنصوص عليها في القانون نتيجة الخطأ في الإقرار الأصلي.

4 اختيارات مدتها خمس فترات ضريبية (المادة 90):

عندما يقرر الكيان المشارك المعين إتخاذ قرار (إختيار) ضريبي معين (مثل بعض طرق احتساب الأرباح أو الإعفاءات التي تتيحها الركيعة الثانية) فإن هذا القرار ليس مؤقتا، بل يخضع للقواعد التالية:

5. مدة سريان الاختيار: بمجرد اتخاذ الاختيار في إقرار سنة معينة، فإنه يسري تلقائيا على :

↔ الفترة الضريبية التي أدرج فيها الاختيار لأول مرة.

↔ الفترات الضريبية الأربع التالية لها.

6. حظر الإلغاء المبكر: لا يجوز للشركة الرجوع عن هذا الاختيار أو إلغاؤه إلا بعد انقضاء الخمس سنوات المذكورة.

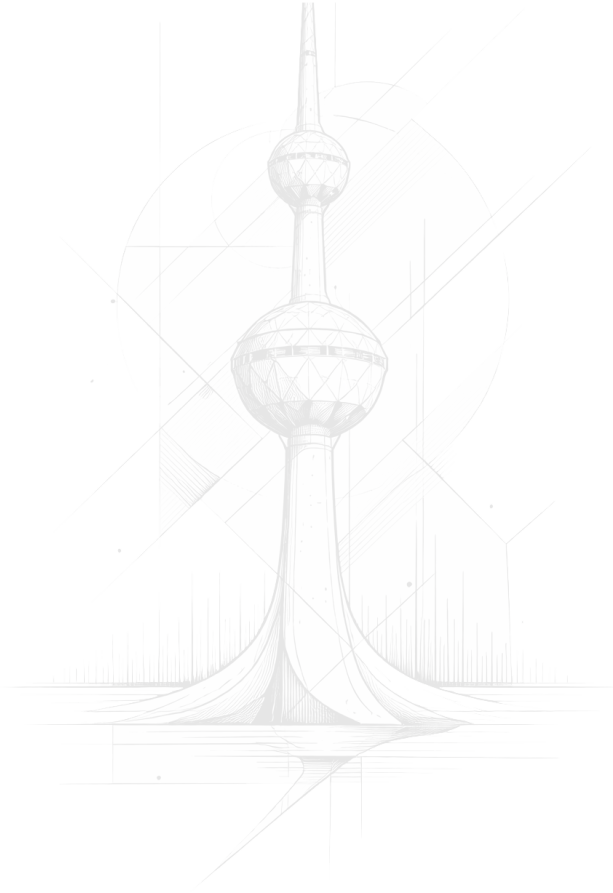
7. فترة الإنتظار بعد الإلغاء: إذا قررت الشركة إلغاء الإختيار بعد انتهاء مدته (الـ 5 سنوات)، فإنها تدخل في فترة حظر جديدة، حيث لا يجوز لها العودة لنفس ذلك الإختيار مرة أخرى خلال سنة الألغاء والسنوات الأربع التالية لها.

5 اختيارات مدتها فترة ضريبية واحدة (المادة 91):

للكيان المشارك المعين لمجموعة الكيانات متعددة الجنسيات إجراء اختيار لفترة ضريبية واحدة في الحالات التي يجوز فيها ذلك (التي سبق أن تناولناها في الفصول والمواد السابقة)، على أن يسري على الفترة الضريبية التي يُقدّم فيها الإقرار الضريبي لمجموعة الكيانات متعددة الجنسيات.

(الجدول التالي ملخص الفرق بين المادتين 90 و 91)

وجه المقارنة	اختيار المادة (90) - 5 سنوات	اختيار المادة (91) - سنة واحدة
طبيعة البند	بنود تؤثر على هيكل الأرباح والخسائر لمدد طويلة.	بنود تعتمد على أرقام السنة الحالية وظروفها.
المرونة	ملزم، ولا يمكن الرجوع عنه إلا بعد 5 سنوات.	مرن، ينتهي بنهاية السنة ولا يحتاج لإلغاء.
التجديد	تلقائي خلال مدة الـ 5 سنوات.	يتطلب "إثباتاً" أو "تسجيلاً" جديداً في كل إقرار.



13

« الفصل الثالث عشر:

سداد واسترداد الضريبة



الفصل الثالث عشر:

سداد واسترداد الضريبة

1 المبالغ الضريبية المسددة (المادة 92):

يتوجب على المكلف عند سداد أي مبلغ للإدارة الضريبية أن يكون ذلك بالعملة الوطنية (الدينار الكويتي)، وأن يحدد دين الضريبة والفترة الضريبية التي تخص هذا المبلغ المسدد.

2 استرداد المبالغ الضريبية (المادة 93):

أولاً: يحق للمكلف طلب إسترداد أية مبالغ ضريبية تم سدادها بالزيادة وذلك وفقاً للشرطين الآتيين:

1. تقديم طلب الى الادارة الضريبية مستوفياً كافة البيانات والمستندات المؤيدة، وذلك قبل مُضيّ خمس سنوات من تاريخ نشأة حق المكلف في الإسترداد.

مثال: إذا كان المبلغ المراد استرداده عن العام 2025 فإنه يحق للمكلف طلب الاسترداد قبل مضي خمس سنوات من تاريخ نشأة هذا الحق، وكما هو معلوم وفقاً للقانون واللائحة فإن سداد الضريبة تنفيذاً لهذا القانون واللائحة يسري خلال العام 2027 عن العام 2025 وبالتالي تبدأ المدة ابتداءً من 2027 لمدة خمس سنوات.

2. عدم وجود أي ضرائب نهائية أو غرامات واجبة السداد.

ثانياً: مدة البت في طلب الاسترداد من قبل الادارة الضريبية خلال (60) يوماً من تاريخ تقديم الطلب، مع حق الادارة الضريبية في تمديدتها الى مدة مماثلة اذا كانت هناك حاجة لمستندات أو معلومات إضافية.

ثالثاً: لا يجوز تقديم طلب استرداد عن سنة ضريبية محل فحص ضريبي أو لم يتم الانتهاء من فحصها، وفي كل الأحوال لن يتم البت في الطلب الا بعد أعمال الفحص والربط الضريبي للسنة محل الطلب.

رابعاً: يتوجب على الادارة الضريبية رد المبالغ محل الاسترداد خلال (30) يوماً من تاريخ الموافقة على طلب الاسترداد.

خامساً: يحق للكيان المشارك المعين أن يطلب اعتبار المبلغ المستحق رده عبارة عن رصيد مستحق للمكلف يتم استخدامه للفترات الضريبية اللاحقة.

14

« الفصل الرابع عشر: الدفاتر والسجلات



الفصل الرابع عشر: الدفاتر والسجلات

1 الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات (المادة 94):

أولاً: يتوجب على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات والمعلومات التي تستلزمها طبيعة نشاطه واللازمة لإعداد البيانات المالية وتحديد الدخل الخاضع ومتطلبات الركيزة الثانية ومنها ما يلي:

- ↔ الميزانية العمومية
- ↔ حسابات الأرباح والخسائر
- ↔ قائمة التدفقات النقدية
- ↔ بيان حقوق الملكية
- ↔ دفتر اليومية العامة
- ↔ سجلات الأصول الثابتة
- ↔ سجلات الرواتب والاجور
- ↔ سجل الالتزامات
- ↔ دفتر الجرد
- ↔ وثائق تسعير المعاملات
- ↔ سجل المخزون

↔ المستندات التي تؤيد القيود الواردة بالدفاتر والسجلات والإقرارات الضريبية ومنها ما يلي:

أ. الفواتير والعقود والتراخيص والمراسلات

ب. المستندات التي تتضمن طرق الاحتساب المبسط التي استخدمها المكلف وفقاً لأحكام القانون واللائحة التنفيذية

↔ أي دفاتر أو سجلات أو مستندات أخرى تحددها الإدارة الضريبية

ثانياً: يتوجب على المكلف الاحتفاظ بهذه المستندات لمدة لا تقل عن (10) سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء الفترة الضريبية التي تتعلق بها الدفاتر والسجلات والمستندات والمعلومات.

2 لغة الدفاتر والسجلات (المادة 95):

يتم إعداد الدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات باللغة العربية أو الانجليزية، مع التزام الكيان المشارك المعين بترجمة ما هو معد منها باللغة الانجليزية الى اللغة العربية متى طلبت منه ذلك الادارة الضريبية.

15

« الفصل الخامس عشر: الفحص والربط الضريبي



الفصل الخامس عشر:

الفحص والربط الضريبي

1 أساليب الفحص الضريبي (المادة 96):

1. يجوز للإدارة الضريبية إجراء فحص شامل لكافة إقرارات المكلفين، كما يجوز لها الفحص من خلال عينة وفقاً للمعايير التي تحددها.
 2. **الشرح الفني :** تمنح هذه المادة الإدارة الضريبية صلاحية «التحقق» من صحة البيانات المقدمة في إقرارات الركيزة الثانية.
- الفحص ليس مجرد مراجعة حسابية، بل هو عملية «تدقيق ضريبي» للتأكد من الامتثال لقواعد GloBE.
- **الفحص الشامل:** مراجعة كافة بنود الإقرار والتعديلات الضريبية والمرفقات.
 - **الفحص بالعينة:** استهداف بنود معينة أو كيانات محددة داخل المجموعة بناءً على معايير المخاطر

2 إجراءات الفحص الضريبي (المادة 97):

1. يحق للإدارة الضريبية في سبيل مباشرة أعمال الفحص الضريبي اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة، ومنها ما يأتي:
- ⇐ مراجعة وفحص الإقرارات والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات.
 - ⇐ الاحتفاظ بنسخ من الدفاتر والسجلات والمستندات.

↔ إجراء المعاينات.

↔ طلب أي مستندات أو بيانات إضافية من الكيان المشارك المعين.

2. الشرح الفني: تحدد المادة «أدوات السلطة الضريبية» أثناء عملية الفحص، بحيث لا يقتصر الأمر على الأرقام في الإقرار، بل يمتد ليشمل «الأدلة الثبوتية» (المستندات، المعاينات الميدانية).

إن حق «الاحتفاظ بنسخ» يحمي حق الدولة في التوثيق القانوني لأي مخالفات مكتشفة.

3 الربط الضريبي (المادة 98):

1. يعد الإقرار الضريبي ربطاً للضريبة ما لم تقم الإدارة الضريبية بإجراء تعديلات عليه أو ربط الضريبة على أساس تقديري وفقاً لأحكام المادة (99) من اللائحة.

2. الشرح الفني : تعتمد المادة مبدأ «الربط الذاتي» (Self-Assessment).

الأصل أن الأرقام التي قدمها الكيان في إقراره هي الصحيحة والمُلزمة للطرفين، إلا إذا تدخلت الإدارة الضريبية لتعديلها بناءً على نتائج الفحص أو اللجوء للتقدير في حالات محددة.

وبالتالي فإن تقديم الإقرار الضريبي يعدّ ربطاً ضريبياً وتسري عليه أحكام التقادم بالنسبة لمسألة طلبات الإسترداد للمبالغ المسددة بالزيادة، ما لم تتدخل الإدارة الضريبية وتُعدّل في الإقرار الضريبي بالزيادة أو النقص.

4 الربط الضريبي التقديري (المادة 99) :

1. لإدارة الضريبة الحق في ربط الضريبة على أساس تقديري في جميع الحالات التي يتعذر فيها ربط الضريبة على أساس فعلي، ومنها ما يأتي:

⇨ إذا لم يقدم الكيان المشارك المعين الإقرار الضريبي قبل تاريخ إجراء الربط الضريبي.

⇨ إذا لم يلتزم الكيان المشارك المعين بتوفير الدفاتر والسجلات والمستندات والمعلومات اللازمة للفحص أو قدمها للإدارة الضريبة غير كاملة أو غير صحيحة.

⇨ عدم الالتزام بالمواعيد التي تحددها الإدارة الضريبة لإجراء الفحص الضريبي.

2. الشرح الفني : هذا هو «الربط الجزائي» أو التقديري. يتم اللجوء إليه عند انعدام الأدلة الفعلية نتيجة «تقصير» المكلف سواء بتخلفه عن تقديم إقرار ضريبي أو في حالات أخرى يقوم بتقديم إقرار ضريبي لكنه منقوص ويتخلف عن تقديم المستندات المطلوبة من الإدارة الضريبة.

الإدارة هنا لا تلتزم بأرقام الشركة بل «تقدر» الأرباح والضريبة بناءً على القرائن والمعلومات المتاحة لديها.

3. في حال قررت الإدارة الضريبة المضي قدماً في إصدار ربط ضريبي تقديري، فإنها مُلزمة بإخطار الكيان المشارك المعين قبل القيام بالربط الضريبي التقديري بمدة لا تقل عن 30 يوم.

5 إعادة إصدار الربط الضريبي (المادة 100) :

1. يحق للإدارة الضريبة إعادة إصدار الربط الضريبي فيما يتعلق بالفترات الضريبة التي سبق إجراء الربط الضريبي بشأنها في حال تبين لها وجود دخل لم يسبق ربط الضريبة بشأنه عن تلك الفترات أو وجود خطأ في الربط الضريبي الذي تم إجراؤه.

2. يجب على الإدارة الضريبية إعادة إصدار الربط الضريبي وإخطار الكيان المشارك المعين بالربط المعدل قبل انقضاء مدة التقادم المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (38) من القانون وهي فترة عشر سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي من قبل الكيان المكلف أو من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديمه الإقرار (في حال لم يتم تقديمه من قبل المكلف) أو من تاريخ علم الإدارة الضريبية ببيانات وعناصر الأنشطة التي لم يتم التصريح عنها من قبل المكلف.

3. الشرح الفني: تسمح هذه المادة بـ «تصحيح الربط» حتى بعد صدوره إذا اكتشفت الإدارة «دخلاً خفياً» أو «خطأً فنياً» لصالح الدولة.

القيد الوحيد هو الالتزام بمدة «التقادم القانوني» (الواردة في المادة 38 من القانون) المشار إليه.

6 مكافحة التجنب الضريبي (المادة 101):

1. لا يعتد بالآثار الضريبية لأي اتفاقات أو صفقات إذا كان الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية منها هو تخفيض الضريبة أو تأجيلها أو الإعفاء منها.

ويجوز للإدارة الضريبية الأخذ بالعوامل التالية لتحديد ما إذا كانت الاتفاقات والصفقات أو جزء منها لغرض تجاري أو اقتصادي حقيقي أم تهدف فقط إلى تخفيض الضريبة أو تأجيلها أو الإعفاء منها:

↔ طرق وظروف تنفيذ الاتفاقات والصفقات.

↔ الغرض والبرر التجاري أو الاقتصادي للاتفاقات والصفقات.

↔ مدى وجود اختلاف بين الشكل والمضمون للاتفاق أو الصفقة، أو وجود بنود متناقضة في شروط الاتفاق أو الصفقة تؤدي إلى إلغاء كل منها الآخر.

↔ أي عوامل أو ظروف أخرى تبين الجوهر الحقيقي للاتفاقات والصفقات والهدف منها.

2. الشرح الفني: هذه المادة هي «قاعدة مكافحة التجنب العامة» (GAAR)، حيث تمنح الإدارة الحق في تجاهل أي ترتيب قانوني (مهما كان قانونياً في ظاهره) إذا ثبت أن هدفه الوحيد هو «التوفير الضريبي»، فالتركيز هنا على «الجوهر الاقتصادي» (Substance over Form).

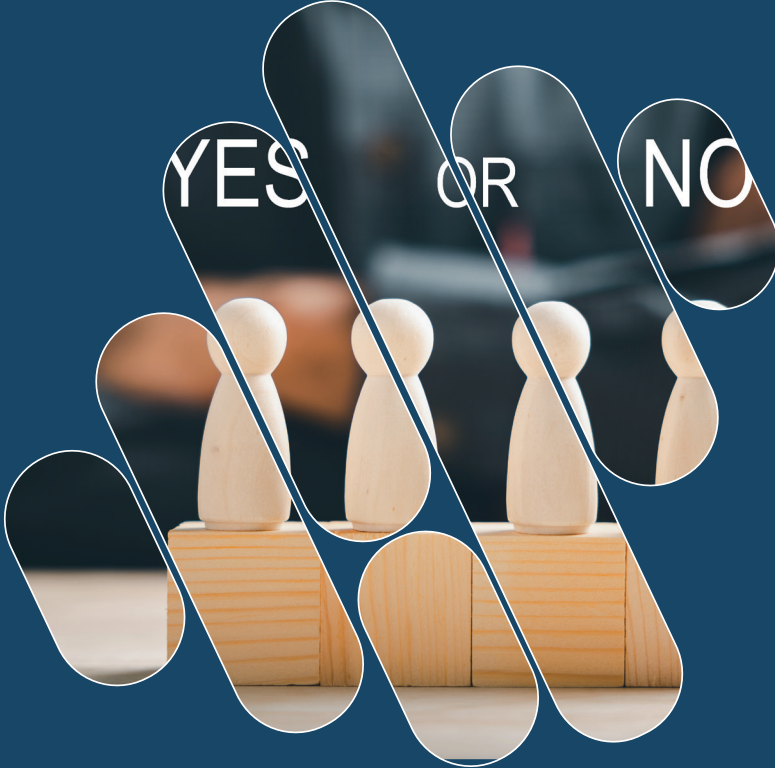
مثال: شركة كويتية قامت بتحويل أرباحها لشركة زميلة في دولة منخفضة الضريبة عبر (عقد استشاري) وهمي لا يقابل خدمة حقيقية.

المعالجة: بموجب هذه المادة سيتم اعتبار أن هذا العقد «يفتقد للمبرر التجاري» ويتم إلغاء أثره الضريبي واعتبار المبلغ دخلاً خاضعاً للضريبة في الكويت لأنه لم يتم تحويله.

16

« الفصل السادس عشر:

الاعتراضات والتظلمات والطعون



الفصل السادس عشر:

الاعتراضات والتظلمات والطعون

1 تقديم الإعتراض (المادة 102):

1. **يحق للكيان المشارك المعين الاعتراض** على كتاب ربط الضريبة خلال (60) يوماً من تاريخ إخطاره أو علمه بكتاب الربط بأي وسيلة، على أن يكون الاعتراض في حدود ما تضمنه الربط الضريبي من تعديلات على الإقرار الضريبي أو ما تضمنه الربط التقديري، ويجب أن يذكر بالاعتراض الأسباب الشارحة ويرفق به المستندات المؤيدة.

2. **الشرح الفني :** تمنح هذه الفقرة المكلف «حق التظلم».

↔ **المهلة: 60 يوماً** (قاطعة).

↔ **النطاق:** الاعتراض يكون فقط على «مواطن الخلاف» (ما عدلته الإدارة)، وليس على الإقرار ككل.

↔ **الشرط:** يجب أن يكون الاعتراض «مسبباً» ومدعوماً بالمستندات، وإلا اعتُبر اعتراضاً شكلياً لا قيمة له.

3. **انقضاء المهلة (60 يوماً) :** إذا انقضت المهلة المشار إليها دون إعتراض، أصبح الربط الضريبي الصادر أو المعدل من قبل الإدارة الضريبية نهائياً لا يجوز الطعن عليه.

2 البت في الاعتراض (المادة 103):

1. تتولى الإدارة الضريبية دراسة الاعتراض والبت فيه والرد عليه خلال (90) يوماً من تاريخ استلامها الاعتراض، فإذا تبين لها صحة الاعتراض وقبلته كلياً أو جزئياً، يجب عليها أن تصدر ربطاً معدلاً وفقاً لما تم قبوله، وفي جميع الأحوال يجب على الإدارة الضريبية إخطار الكيان المشارك المعين بما انتهت إليه بشأن الاعتراض خلال الـ (90) يوماً المشار إليها، فإذا انقضت هذه المدة دون رد من قبل الإدارة الضريبية، يعتبر رفضاً ضمناً للاعتراض.
2. الشرح الفني : تضع المادة سقفاً زمنياً للإدارة الضريبية قدره 90 يوماً للرد على تظلم المكلف.

- ⇐ **خيارات الإدارة:** إما القبول الكلي أو الجزئي (مما يستوجب إصدار ربط معدل فوراً)، أو الرفض الصريح.
- ⇐ **الرفض الضمني:** هذه نقطة جوهرية، فسكوت الإدارة عن الرد بعد فوات المهلة لا يعني القبول، بل يُعد قانوناً «رفضاً حكماً» يفتح للمكلف باب المرحلة التالية من التقاضي (التظلم على الرفض الضمني أمام لجنة التظلمات الضريبية).

3 تقديم التظلم (المادة 104):

1. **يجوز للكيان المشارك المعين،** في حال تم رفض الاعتراض جزئياً أو كلياً، أن يتظلم من قرار الرفض أمام لجنة التظلمات الضريبية خلال (60) يوماً من تاريخ إخطاره أو علمه بقرار الرفض أو فوات مدة الـ (90) يوماً المقررة للبت في الاعتراض والرد عليه، دون رد من قبل الإدارة الضريبية.
- ⇐ يقدم التظلم مبيناً به الأسباب الشارحة ومرفقاً به المستندات المؤيدة.
- ⇐ لا يجوز أن يتضمن التظلم طلبات لم تذكر في الاعتراض.
- ⇐ في جميع الأحوال لا يجوز قبول التظلم من كتاب الربط الضريبي قبل تقديم اعتراض بشأنه.

2. الشرح الفني : التسلسل الإجرائي:

- ⇐ لا يمكن القفز للجنة التظلمات دون المرور بمرحلة «الاعتراض» أولاً.
- ⇐ قاعدة ثبات الطلبات: التظلم يجب أن يلتزم بنفس النقاط الواردة في الاعتراض الأصلي، فلا يجوز إضافة طلبات جديدة لم تُطرح أمام الإدارة الضريبية في المرحلة الأولى.
- ⇐ المهلة: 60 يوماً من تاريخ الرفض الصريح أو الرفض الضمني.

4 الطعن أمام المحكمة (المادة 105):

1. يحق لكل من الإدارة الضريبية أو الكيان المشارك المعين الطعن على قرار لجنة التظلمات الضريبية أمام المحكمة المختصة وذلك خلال (60) يوماً من تاريخ الأخطار بالقرار أو العلم به بأي وسيلة أو من تاريخ انتهاء مدة نظر التظلم دون الفصل فيه، ولا يجوز للكيان المشارك المعين أن يتضمن في طعنه أمام المحكمة طلبات لم يسبق إبدائها في التظلم المقدم أمام لجنة التظلمات الضريبية.

2. الشرح الفني:

- المساواة في الطعن:** الحق في اللجوء للقضاء مكفول للطرفين (الوزارة والشركة) إذا لم يرتضيا قرار اللجنة.
- الاختصاص القضائي:** هي المرحلة الأخيرة والنهائية لحسم النزاع الضريبي.
- وحدة الطلبات:** استمراراً للمبدأ السابق، تمنع المحكمة قبول طلبات جديدة لم تُعرض على لجنة التظلمات.

ملاحظة: ورد في نص المادة (27) من القانون « أن لجنة التظلمات يجب أن تبت في التظلم خلال 90 يوم من تاريخ تقديمه، ومع ذلك يجوز للجنة مدّ هذه المهلة لمدد مماثلة لا تتجاوز 365 يوم بناء على طلب المكلف أو الإدارة الضريبية.

مثال: تم تقديمه التظلم ولم تبت لجنة فيه خلال 90 يوم؟

المعالجة: يحق للشركة أو الكيان المشارك المعين الطعن على قرار لجنة التظلمات أمام المحكمة المختصة خلال 60 يوماً من تاريخ إنتهاء تلك المهلة الـ 90 يوماً.

مثال آخر: تم تقديم التظلم وانقضت مدة الـ 90 يوم ولكن تم إخطار الشركة بأن لجنة التظلمات قد قررت مدّ هذه المهلة الى مدة مماثلة؟

المعالجة: يجب أن يكون قرار اللجنة مستمداً من طلب تم تقديمه لها من الشركة أو من الإدارة الضريبية، فإذا لم يكن بموجب طلب (أي كان بقرار من اللجنة نفسها) فتعتبر المهلة قد انقضت قانوناً وهو ما قد يترتب عليه عدم قبول الطعن أمام المحكمة لاحقاً إذا لم يتم الطعن خلال 60 يوماً بعد انقضاء مهلة الـ 90 يوم.

5 الضريبة النهائية (المادة 106):

1. تعد الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي ضريبة نهائية ويجب على المكلف سدادها خلال المواعيد القانونية، وبعد الإقرار الضريبي سنداً تنفيذياً بشأن المبالغ التي أقر بها المكلف في إقراره الضريبي، وذلك دون الإخلال بحق الإدارة الضريبية في تعديل الإقرار من خلال الربط الضريبي وإلزام المكلف بسداد الفروق الضريبية المستحقة الناتجة عن التعديل.

2. الشرح الفني :

⇐ **قوة الإقرار الضريبي (التنفيذية) :** بمجرد تقديم الشركة للإقرار، فإن المبالغ الواردة فيه تصبح «دينياً مستحق الأداء» للدولة.

⇐ **سند تنفيذي:** يحق للدولة اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري بناءً على أرقام الشركة في الإقرار دون الحاجة لقرار محكمة.

6. الإتفاق بشأن الضريبة المستحقة (المادة 107):

1. **دون الإخلال** بالغرامات والعقوبات المنصوص عليها في القانون، يجوز للإدارة الضريبية الاتفاق مع المكلف بشأن الضريبة المستحقة وفقاً للشروط والضوابط الآتية:

- ⇨ يجب تحرير محضراً يثبت فيه ما اتفق عليه الطرفان بشأن مبلغ الضريبة وأسس حسابها.
- ⇨ تُصدر الإدارة الضريبية ربطاً معدلاً وفقاً لما جاء بالاتفاق، وتكون الضريبة المدرجة بكتاب الربط المعدل ضريبة نهائية، ويجب على المكلف سدادها.
- ⇨ إذا تم الاتفاق خلال فترة نظر التظلم، يجب على الإدارة الضريبية إخطار لجنة التظلمات الضريبية بما تم مع إرفاق صورة من محضر الاتفاق.
- ⇨ يشترط لإجراء الاتفاق أثناء نظر الطعن أمام المحكمة ألا يكون قد صدر فيه حكم نهائي، ويجب تقديم محضر الاتفاق إلى المحكمة المختصة.

2. الشرح الفني :

- ⇨ **التسوية الودية:** تفتح المادة باباً «للمصالح الضريبي» في أي مرحلة (تظلم أو تقاضي) قبل صدور حكم نهائي.
- ⇨ **تحويل الاتفاق لربط قانوني:** الاتفاق الشفهي لا يعتد به، لذا يجب تحويله لربط معدل ليصبح نهائياً وملزماً.

17

الفصل السابع عشر:



الغرامات الإدارية والتهرب الضريبي



الفصل السابع عشر:

الغرامات الإدارية والتهرب الضريبي

1 غرامة التأخير في سداد الضريبة المستحقة (المادة 108):

1. تحسب غرامة التأخير المنصوص عليها في المادة (32) من القانون بواقع 1% من قيمة المبالغ غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في السداد، وتحسب هذه النسبة المذكورة حتى وإن كانت فترات التأخير أقل من (30) يوماً.

2. الشرح الفني :

← الحسبة: الغرامة هي 1% شهرياً.

← قاعدة الجزء: لو تأخرت الشركة يوماً واحداً بعد الـ 30 يوماً، تُحسب غرامة 1% شهرياً على هذا اليوم (1% × مبلغ الضريبة × $\frac{\text{عدد أيام التأخير}}{30 \text{ يوم}}$).

2 غرامة إفشاء السرية (المادة 109):

1. تفرض غرامة قدرها خمسة آلاف دينار كويتي على أي من العاملين بالإدارة الضريبية، وعلى كل شخص يكون له بحكم اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة أو الفصل في منازعاتها، إذا أفشى أي معلومات متعلقة بالملكيين في غير الأحوال المصرح بها قانوناً، أو استخدم أو احتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات والمعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله، إلا للغاية الضريبية التي من أجلها حصل عليها.

2. الشرح الفني : تستهدف هذه المادة حماية «السرية المهنية والضريبية».

فالغرامة (5,000 دينار) تقع على الموظف أو أي طرف ذو صلة (مثل أعضاء اللجان) لضمان عدم تسريب بيانات الشركات متعددة الجنسيات الحساسة.

3 التحقيق والتصالح في جرائم التهرب الضريبي (المادة 110):

1. في حال توافر دلائل لدى الإدارة الضريبية على ارتكاب إحدى جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون، يُعرض الأمر على الوزير أو من يفوضه لاستصدار موافقة بالإحالة للنيابة العامة لاتخاذ الاجراءات المنصوص عليها في القانون.

2. الشرح الفني :تضع المادة المسار الإجرائي للتهرب: الدلائل أولاً، ثم موافقة الوزير، ثم الإحالة للنيابة العامة بوصفها صاحبة الاختصاص في الجرائم الجنائية.

3. يجوز للإدارة الضريبية عرض الصلح أو القبول به مع أي شخص ارتكب إحدى جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون، وفقاً للشروط والضوابط الآتية:

⇐ سداد كافة الضرائب المستحقة والغرامات الإدارية عن الفترات محل التهرب الضريبي.

⇐ سداد غرامة تعادل مثل الضريبة المتهرب منها، وفي حال العود تكون الغرامة تعادل مثلي الضريبة المتهرب منها.

⇐ تختص الإدارة الضريبية بتحصيل هذه المبالغ.

⇐ يتم تحرير محضر تصالح بين الإدارة الضريبية والشخص مرتكب الجريمة التي يتم التصالح بشأنها.

⇐ يتم عرض أوراق الصلح على الوزير أو من يفوضه لاستصدار موافقته، ولا يعتد بالصلح إلا بعد اعتماده من الوزير أو من يفوضه.

⇐ تقوم الإدارة الضريبية بإخطار الجهة المعنية، حسب الأحوال، بما تم بشأن اعتماد الصلح حتى تقوم باتخاذ الإجراءات المترتبة على الصلح سواء عدم تحريك الدعوى الجزائية أو انقضاؤها أو وقف تنفيذ العقوبة.

⇐ أي إجراءات أو ضوابط أخرى تضعها الإدارة الضريبية.

4. الشرح الفني :

طبيعة الصلح: هو «بديل قانوني» للمسار الجنائي (النيابة والمحاكم)، يهدف إلى تحصيل حق الدولة المالي بسرعة مقابل وقف الملاحقة الجزائية للمكلف.

تكلفة الصلح (الغرامة الجنائية): الصلح هنا ليس مجرد سداد الضريبة، بل يتطلب دفع «غرامة» إضافية تعادل قيمة الضريبة المخفاة (100%) غرامة صلح)، وتتضاعف هذه النسبة في حال تكرار المخالفة (العود) لتصل إلى (200%).

الحماية القانونية للمكلف: بمجرد اعتماد الصلح من الوزير وسداد المبالغ، تلتزم الإدارة الضريبية بمخاطبة النيابة أو المحكمة لوقف أي إجراءات عقابية، مما يرفع عن المكلف شبح السجن أو العقوبات الجنائية الواردة في القانون.

السلطة التقديرية: استخدام كلمة «يجوز» في مطلع المادة يعني أن الصلح حق للإدارة الضريبية وليس واجباً عليها، فلها أن ترفض الصلح وتحيل الملف للقضاء إذا رأت جسامة في جرم التهرب.

18

« الفصل الثامن عشر: الأحكام الختامية



الفصل الثامن عشر: الأحكام الختامية

1 الضبطية القضائية (المادة 111):

1. **يكون لموظفي** الإدارة الضريبية الذين يصدر بتحديدهم قرار من الوزير صفة الضبطية القضائية، ويحق لهم في سبيل ذلك دخول الأماكن التي يمارس فيها المكلفون أنشطتهم أو يحتفظون فيها بالدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات والاطلاع عليها وفحصها وضبط المخالفات الضريبية وتحرير محاضر بها، ولهم في سبيل ذلك الاستعانة بالشرطة.

2. الشرح الفني:

⇐ **منح الصفة القانونية:** تمنح المادة موظفي الضرائب (المحددین بقرار وزاري) سلطات تنفيذية استثنائية تتجاوز مجرد المراجعة المكتبية، وهي «صفة الضبطية القضائية».

⇐ **حق الدخول والتفتيش:** تتيح الصفة للموظف دخول مقر العمل أو الأماكن التي تُحفظ فيها السجلات (مثل المخازن أو المكاتب الإدارية) للتحقق من مطابقة الواقع لما ورد في الإقرارات.

⇐ **الضبط والتحرير:** الموظف هنا مخول نظاماً بـ «ضبط» أي مخالفة فور اكتشافها (مثل إخفاء سجلات أو وجود مستندات غير مسجلة) وتحرير محضر رسمي يثبت الواقعة، ويكون لهذا المحضر حجية قانونية أمام جهات التحقيق.

↔ **القوة الجبرية:** أجاز المشرع للموظف الاستعانة برجال الشرطة إذا واجه ممانعة من قبل المكلف، لضمان تمكينه من أداء مهامه الرقابية.

2 أسعار صرف العملات (المادة 112):

1. **يُحدد سعر صرف العملات الأجنبية المتعلقة بتطبيق أحكام القانون واللائحة التنفيذية على النحو التالي:**

أ. يتم تحويل المبالغ التي تكون بعملة غير اليورو إلى عملة اليورو باستخدام متوسط سعر الصرف المعلن من قبل بنك الكويت المركزي لعملة اليورو عن شهر ديسمبر من السنة التي تسبق مباشرة بداية الفترة الضريبية المختارة، وذلك لأغراض المبالغ الواردة في هذه اللائحة بعملة اليورو.

ب. حال احتساب الضريبة باستخدام المعيار المحاسبي المطبق في الدولة، تُحتسب على أساس الدينار الكويتي بشرط استخدام كافة الكيانات المشاركة الواقعة في الدولة في مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات الدينار الكويتي كعملة وظيفية في بياناتها المالية.

ج. استثناءً من أحكام الفقرة (ب)، إذا استخدمت الكيانات المشاركة التي تقع في الدولة في مجموعة الكيانات متعددة الجنسيات عملات وظيفية مختلفة في بياناتها المالية المنفصلة، فيجب على الكيان المشارك المعين أن يقوم باختيار احتساب الضريبة باستخدام أي مما يلي:

↔ عملة عرض البيانات المالية الموحدة للكيان الأم النهائي.

↔ الدينار الكويتي.

ويسري هذا الاختيار لمدة خمس فترات ضريبية.

- د. وفي حال تم احتساب الضريبة المستحقة بعملات مغايرة عن الدينار الكويتي، يجب تحويل مبلغ الضريبة المستحقة إلى الدينار الكويتي باستخدام متوسط سعر صرف العملات الأجنبية للسنة المالية المعنية المعلن من قبل بنك الكويت المركزي، ودفعها بالدينار الكويتي.
- هـ. لأغراض تطبيق أحكام هذه المادة، يتم استخدام سعر الصرف المعلن من قبل بنك الكويت المركزي، وفي حال عدم توفر سعر الصرف لعملة معينة لدى بنك الكويت المركزي، يتم استخدام سعر الصرف المعلن من قبل البنك المركزي للدولة المصدرة لتلك العملة مقابل الدولار الأمريكي، ومن ثم تحويلها إلى الدينار الكويتي وفقاً لسعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الدينار الكويتي المعلن من قبل بنك الكويت المركزي.
- و. للوزير إصدار القواعد والأدلة الإرشادية اللازمة لتنفيذ أحكام هذه اللائحة، كما يجوز له إصدار أي نماذج أو تعليمات أو قرارات أخرى يراها ضرورية.

7. الشرح الفني:

- تعتبر هذه المادة العمود الفقري لعملية «التحويل النقدي» في تقارير الركيزة الثانية، وهي تنقسم إلى ثلاثة مستويات إجرائية:
- المستوى الأول (اليورو):** يُستخدم اليورو كمرجع لتقدير العتبات (مثل حد الـ 750 مليون يورو)، ولتحويل العملات الأخرى لليورو، نستخدم متوسط سعر صرف شهر ديسمبر السابق لبداية السنة الضريبية.
- المستوى الثاني (العملة الوظيفية):** إذا كانت كل فروع المجموعة في الكويت تستخدم الدينار، تُحسب الضريبة بالدينار. أما إذا اختلفت عملاتها الوظيفية، يختار الكيان المشارك المعين إما عملة «الكيان الأم النهائي» أو «الدينار»، وهذا القرار ملزم لـ 5 سنوات.

المستوى الثالث (السداد): مهما كانت عملة الاحتساب، فإن السداد الفعلي للدولة يجب أن يكون بالدينار الكويتي حصراً، باستخدام متوسط سعر صرف السنة المالية المعنية.

المستوى الرابع (التحويل المتقاطع): إذا كانت المجموعة تستخدم عملة لا يقوم بنك الكويت المركزي بتسعيرها مباشرة، يجب أن يتم تحويل هذه العملة إلى الدولار الأمريكي (كسعر عادل وسيط)، ثم تحويلها إلى الدينار الكويتي.

مثال على الحالة (أ): مجموعة عملتها الدولار الأمريكي وتريد معرفة ما إذا كانت تتجاوز حد الـ 750 مليون يورو لسنة 2026.

المعالجة: يتم أخذ متوسط سعر صرف اليورو مقابل الدولار الأمريكي المعلن من قبل بنك الكويت المركزي لشهر ديسمبر 2025 (الشهر السابق للسنة الضريبية)، ويتم استخدامه لتحويل إيرادات المجموعة من الدولار الأمريكي إلى اليورو.

مثال على الحالة (ج - د): مجموعة لديها 3 شركات في الكويت : شركة (أ) بالدينار و شركة (ب) بالدولار والكيان الأم النهائي عملته باليورو.

المعالجة: يختار الكيان المشارك احتساب الضريبة باليورو (عملة الأم النهائية)، ويسري هذا الاختيار لمدة 5 سنوات متتالية، وعند سداد الضريبة لإدارة الضريبة يتم تحويل مبلغ الضريبة باليورو إلى الدينار الكويتي باستخدام متوسط سعر الصرف للسنة الضريبية.

مثال على الحالة (هـ): شركة كويتية لديها تعاملات مع فرع تابع في دولة أفريقية تستخدم عملة ذلك البلد، وهذه العملة لا يسعرها بنك الكويت المركزي.

المعالجة: يتم تحويل هذه العملة إلى الدولار الأمريكي، ومن ثم تُحوّل إلى الدينار الكويتي.

3 احتساب المدد الزمنية (المادة 113):

1. **تُحسب المدد** المنصوص عليها في هذه اللائحة بالتقويم الميلادي، وإذا صادف تاريخ انتهاء المدة عطلة رسمية، امتدت المدة إلى أول يوم عمل بعدها.

2. الشرح الفني:

تضع هذه المادة «القواعد الإجرائية» لحساب كافة المواعيد القانونية الواردة في اللائحة (مثل مهلة الـ 15 شهراً لتقديم الإقرار، أو الـ 60 يوماً للاعتراض).

التقويم المعتمد: هو التقويم الميلادي حصراً، مما يوحد لغة المواعيد مع السنة المالية للمجموعات الدولية.

فالعبارة في (جوهر هذه المادة) ليست مدد الأشهر أو الأيام المنصوص عليها في اللائحة والقانون، بل اليوم الأخير لتقديم الإقرار أو الاعتراض أو التظلم أو الرد على طلب الإدارة الضريبية، إذا صادف هذا اليوم يوم عطلة رسمية فإن الموعد يمتد بقوة القانون إلى اليوم الذي يليه أو اليوم الذي تكون فيه الإدارة الضريبية قد باشرت أعمالها.

قاعدة الامتداد للعطلات: تحمي هذه القاعدة المكلف من ضياع حقوقه القانونية (مثل حق الاعتراض أو التظلم) إذا صادف اليوم الأخير من المهلة عطلة رسمية (جمعة، سبت، أو عطلة وطنية)، حيث يُمنح المكلف تلقائياً مهلة حتى نهاية دوام أول يوم عمل فعلي تفتح فيه الوزارة أبوابها.

4 القواعد والتعليمات التنفيذية (المادة 114):

هذه المادة تُجيز للوزير المختص ولإدارة الضريبية إصدار قواعد وتعليمات تنفيذية و أدلة توضيحية بشأن تطبيق أحكام القانون ولائحته التنفيذية، وتعتبر ملزمة للمكلفين والمتعاملين مع الإدارة الضريبية.

5 الخصائص الضريبية خلال الفترة الانتقالية لتطبيق الركيزة الثانية (المادة 115):

أولاً: المبدأ العام للاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

تنص المادة على أنه عند تحديد معدل الضريبة الفعلي (ETR) لمجموعة شركات متعددة الجنسيات في دولة ما خلال الفترة الانتقالية، يجب أخذ جميع الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الواردة في الحسابات المالية لجميع الكيانات في الاعتبار.

القاعدة الرئيسية للقياس:

يتم الاعتراف بهذه الأصول والالتزامات بناءً على الأدنى من الآتي (أيهما أقل): الحد الأدنى للضريبة (15%).

معدل ضريبة الدخل المحلية السارية.

مثال: إذا كان لدى شركة أصل ضريبي مؤجل مسجل في دفاتها بمعدل ضريبة محلية 20%، فإنه عند الانتقال للركيزة الثانية، يتم إعادة قياس هذا الأصل بمعدل 15% فقط (لأنه الأدنى)، أما إذا كان المعدل المحلي 10%، فيبقى كما هو 10%.

ثانياً: الاستثناءات من الاعتراف (الفقرة 1 و 2)

حددت المادة بنوداً لا تدخل ضمن الحسابات الانتقالية:

التعديلات المحاسبية: لا يؤخذ في الاعتبار أي تعديل ناتج عن إعادة تقييم أو تعديل محاسبي يتعلق بأصل ضريبي مؤجل تم بعد تاريخ معين لغرض التلاعب بالنتائج الضريبية.

القوانين المحلية المستبعدة: لا تعد المبالغ المرتبطة بالقوانين التالية ضمن الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المقبولة في الركيزة الثانية:

- مرسوم ضريبة الدخل لعام 1955.
- قانون ضريبة المنطقة المعينة.
- قانون دعم العمالة الوطنية.
- قانون الزكاة ومساهمة الشركات في ميزانية الدولة.

مثال: إذا سجلت شركة أصلاً ضريبياً مؤجلاً ناتجاً عن خسائر قابلة للتحويل بموجب «قانون ضريبة الدخل بموجب المرسوم 1955»، فإن هذا الأصل يُستبعد تماماً ولا يعترف به عند حساب الضريبة بموجب الرخصة الثانية، لأن هذه الضرائب والرسوم لا تعتبر «ضرائب مشمولة» وفق هذه اللائحة.

ثالثاً: التعامل مع المعاملات بعد 30 نوفمبر 2021

تنص المادة على استبعاد الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن بنود مستبعدة من حساب دخل أو خسارة الرخصة الثانية، إذا نشأت عن معاملات تمت بعد 30 نوفمبر 2021.

وفي حال نقل الأصول بين الكيانات بعد هذا التاريخ وقبل بدء الفترة الانتقالية، يجب أن يستند الأساس الضريبي للأصول المستحوذ عليها إلى القيمة الدفترية للكيان المتصرف.

مثال: إذا قامت شركة «أ» ببيع آلة لشركة «ب» (تابعة لنفس المجموعة) في ديسمبر 2022 بسعر أعلى من قيمتها الدفترية لخلق «أصل ضريبي مؤجل» ناتج عن استهلاك أعلى مستقبلي، فإن الرخصة الثانية ترفض هذه الزيادة وتلزم الشركة باستخدام القيمة الدفترية القديمة التي كانت لدى شركة «أ» عند حساب الضرائب المؤجلة.

رابعاً: إنشاء أصول ضريبية مؤجلة جديدة

1. يجوز إنشاء أصل ضريبي مؤجل اعتباري من الخسائر التي لم يتم الاعتراف بها سابقاً بسبب عدم استيفاء معايير الاعتراف المحاسبي، أو بسبب تعديل المحاسبي.

مثال: شركة لديها خسائر تشغيلية قديمة لم تسجلها كـ «أصل ضريبي مؤجل» في ميزانيتها لأنها لم تتوقع تحقيق أرباح مستقبلاً (حسب معايير المحاسبة)، تسمح المادة 115 هنا بالاعتراف بهذه الخسائر عند الانتقال للركيزة الثانية إذا كانت تستوفي الشروط، لتقليل العبء الضريبي المستقبلي.

2. استثناء التعديل: لا تخضع الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة للتعديلات المنصوص عليها في البنود من (1) إلى (4) من الفقرة الثالثة أو الفقرة السابعة من المادة (38) من هذه اللائحة، إلا في حدود ما استثنته المادة (115) صراحة.

خامساً: آلية التعديل والمعادلة الرياضية

إذا كان معدل الضريبة المستخدم في الحسابات المالية لتحديد الأصول الضريبية المؤجلة أقل من الحد الأدنى (15%)، يتم إعادة حساب قيمة هذا الأصل وفق المعادلة التالية:

القيمة المعدلة = (الأصل الضريبي المؤجل في البيانات المالية ÷ معدل الضريبة المحلي المطبق) × 15%

مثال: شركة لديها أصل ضريبي مؤجل بقيمة 10,000 دينار، محسوب بناءً على معدل ضريبة محلي قدره 10%، بما أن 10% أقل من الحد الأدنى (15%)، نقوم بالآتي:

نرد الأصل لأصله قبل الضريبة: $10,000 \div 0.10 = 100,000$ دينار.

نضربه في الحد الأدنى: $100,000 \times 0.15 = 15,000$ دينار.

تصبح القيمة الجديدة للأصل الضريبي المؤجل التي تعترف بها الركيعة الثانية هي 15,000 دينار بدلاً من 10,000 دينار.

سادساً: أحكام إعادة التطبيق والقيود العكسية

إعادة التطبيق: يجب إعادة تطبيق المعادلة أعلاه على الرصيد المتبقي من التخفيض الضريبي لتحديد الأصل المؤجل المعدل.

عدم المعالجة كمصرف: التغير الناتج عن إعادة تطبيق المعادلة لا يُعامل كـ «مصرف ضريبي مؤجل» في الفترة التي يتم فيها إعادة التطبيق، بل هو تعديل في الانتقال.

القيود العكسي: يتم تحديد مصروفات الضرائب المؤجلة للفترات اللاحقة بالإشارة إلى مبلغ القيد العكسي للأصل الضريبي المؤجل بعد تعديله بالمعادلة.

مثال: في السنة التالية لبدء التطبيق، إذا استخدمت الشركة جزءاً من الأصل الضريبي الذي تم تعديله (في مثالنا السابق الـ 15,000 دينار)، فإن «الإطفاء» أو القيد العكسي لهذا الأصل في الحسابات الضريبية للركيعة الثانية يجب أن يبنى على القيمة المعدلة (15,000) وليس القيمة الدفترية الأصلية.

(جدول توضيحي للفوارق في المعالجة)

البند	المعالجة المحاسبية التقليدية	معالجة المادة (115) للركيعة الثانية
معدل الحساب	يُحسب بناءً على المعدل الضريبي المحلي المتوقع.	يُحسب بناءً على الأدنى من المعدل المحلي أو (15%).
نقل الأصول (بين الشركات)	يُعتمد سعر التبادل المتفق عليه كقيمة عادلة.	يُعتمد على القيمة الدفترية للطرف البائع (للمعاملات بعد 30 نوفمبر 2021).
تغير معدل الضريبة	يُسجل التغير كمصرف أو دخل ضريبي في قائمة الدخل.	لا يُسجل كمصرف ضريبي مؤجل في حساب الضريبة المعدلة.

سابعاً: تحديد الأساس الضريبي للأصول المنقولة بعد 30 نوفمبر 2021

تطبق هذه الأحكام على الأصول التي نُقلت بين الكيانات المشاركة في الفترة ما بعد 30 نوفمبر 2021 وقبل بدء الفترة الانتقالية، وتهدف لضمان عدم الاعتداد بأي زيادة مصطنعة في قيمة الأصول.

استبعاد الزيادة في القيمة الدفترية: يجب استبعاد أي زيادة في القيمة الدفترية للأصول المنقولة التي نتجت عن نفقات رأسمالية أو تم تخفيضها عبر الاستهلاك أو الإطفاء الذي نشأ بعد المعاملة وقبل بداية الفترة الانتقالية.

مثال: إذا نقلت شركة أصلاً قيمته 100 ألف دينار إلى شركة زميلة بسعر 150 ألف دينار في عام 2022، وقامت الشركة المستلمة باحتساب استهلاك بناءً على القيمة الجديدة (150 ألف)، فإن الركيعة الثانية تفرض العودة للقيمة الأصلية (100 ألف) وتلغي أثر الزيادة في الاستهلاك عند حساب الضرائب المؤجلة.

الأساس الضريبي وفق معيار المحاسبة المتبع: يجب أن يستند الأساس الضريبي لتلك الأصول إلى معيار المحاسبة المتبع في البيانات المالية المستخدمة لأغراض تحديد دخل أو خسارة الركيعة الثانية.

استبعاد أثر «إعادة التقييم»: يُستبعد تماماً أي أثر ناتج عن الاستهلاك أو الإطفاء يعود إلى تسجيل الأصول بالقيمة العادلة في المحاسبة المالية للكيان المستحوذ عند حساب دخل أو خسارة الركيعة الثانية.

مثال: إذا استحوذت مجموعة على شركة وقامت بإعادة تقييم أصولها (Step-up) إلى القيمة العادلة، فإن الركيعة الثانية ترفض هذا التقييم لأغراض حساب الخسارة أو الدخل، وتلتزم المجموعة بالبقاء على القيم التاريخية للأصول لضمان عدم تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة بشكل وهمي.

خيار استخدام القيمة الدفترية: إذا سجل الكيان المشارك الأصل المستحوذ عليه بالقيمة العادلة، يجوز له بدلاً من ذلك استخدام القيمة الدفترية لذلك

الأصل في جميع الفترات اللاحقة، وإذا فعل ذلك، يحق له الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل يساوي (الحد الأدنى للضريبة 15% × الفرق بين الأساس الضريبي المحلي والقيمة الدفترية للركيزة الثانية).

مثال: شركة لديها أصل أساسه الضريبي المحلي 80 ألف دينار، وقيمتها الدفترية للركيزة الثانية 100 ألف دينار، يمكنها هنا تسجيل أصل ضريبي مؤجل يعبر عن هذا الفارق (20 ألف × 15%) لضمان التوازن الضريبي مستقبلاً.

ثامناً: القواعد الخاصة بالكيانات المنضمة حديثاً

توضح المادة كيفية التعامل مع الكيانات التي تصبح خاضعة للركيزة الثانية لأول مرة نتيجة تطبيق «قاعدة إدراج الدخل المؤهلة» أو «قاعدة الأرباح منخفضة الضريبة المؤهلة».

تحديد الفترة الانتقالية: تكون الفترة الانتقالية لهذه الكيانات هي الفترة التي دخلت فيها تلك القواعد حيز التنفيذ بالنسبة لها، ويتم إعادة تقييم خصائصها الضريبية وفقاً للأحكام السابقة.

إلغاء فائض المصروفات الضريبية: يجب إلغاء أي فائض في مصروفات الضريبة السالبة المرحلة في بداية الفترة الانتقالية الجديدة.

الالتزامات الضريبية المؤجلة المستردة: لا تسري أحكام المادة (38) المتعلقة باسترداد الالتزامات الضريبية المؤجلة التي لم يتم استردادها قبل الفترة الانتقالية، بل تظل خاضعة لأحكام المادة (115).

إلغاء أصل خسارة الركيزة الثانية: يجب إلغاء أي أصل ضريبي مؤجل ناتج عن «خسارة الركيزة الثانية» نشأ في فترة سابقة وفقاً للمادة (39) عند الدخول في الفترة الانتقالية الجديدة.

تاسعاً: النطاق الزمني للأحكام الإنتقالية

تحدد هذه الفقرة «النافذة الزمنية» التي تراقبها السلطات الضريبية بدقة، تاريخ 30 نوفمبر 2021 هو التاريخ الذي أعلنت فيه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عن القواعد التفصيلية للركيزة الثانية، أي عملية نقل أصول أو إعادة هيكلة تمت بعد هذا التاريخ وحتى تاريخ دخول القانون حيز التنفيذ (الفترة الانتقالية) تخضع لرقابة المادة (115) لمنع الشركات من اصطناع أصول ضريبية وهمية.

مثال: قامت شركة «أ» ببيع علامة تجارية لشركة «ب» التابعة لها في يناير 2023 (أي بعد التاريخ المحدد) بمبلغ ضخم لرفع قيمة الاستهلاك الضريبي مستقبلاً.

الإجراء: عند بدء الفترة الانتقالية في 2026 مثلاً، سيتم تطبيق أحكام المادة (115) على هذه العملية، وسيتم إجبار الشركة على العودة للقيمة الدفترية القديمة وتجاهل الزيادة الناتجة عن البيع الداخلي.

عاشراً: معالجة الضرائب المستحقة عن الأصول المؤجلة (الخسائر الضريبية)

إذا كانت الضريبة مستحقة الدفع نتيجة تطبيق الفقرة الثالثة من المادة (34) من هذه اللائحة فيما يتعلق بأصل ضريبي مؤجل منسوب إلى خسارة ضريبية، لا يتم التعامل مع هذا الأصل المؤجل على أنه ناشئ عن عناصر مستبعدة من حساب دخل أو خسارة الركيزة الثانية بموجب المادة (9) من هذه اللائحة.

مثال: شركة لديها خسارة ضريبية ناتجة جزئياً عن مصاريف مرتبطة بأرباح أسهم (وهي بنود قد تُستبعد بموجب المادة 9).

المعالجة: إذا نتج عن هذه الخسارة «أصل ضريبي مؤجل» وكانت هناك ضريبة مستحقة الدفع مرتبطة به، فإن النظام يرفض استبعاد هذا الأصل، يتم الاعتراف به كأصل ضريبي صالح يدخل في حسابات الركيزة الثانية لضمان عدم ضياع الأثر الضريبي الذي يرفع نسبة الضريبة الفعلية للمجموعة.

6 تطبيق قواعد الركيزة الثانية (المادة 116):

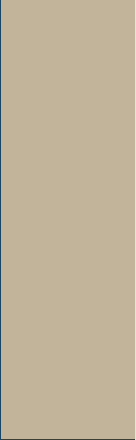
تعتبر المادة (116) هي «بوصلة التفسير» للنظام الضريبي الجديد في الكويت، حيث تهدف هذه المادة إلى ضمان أن القوانين المحلية لا تُفسر بمعزل عن المعايير العالمية التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).

الجوانب الرئيسية:

المرجعية الدولية: تلزم المادة السلطات الضريبية والمكلفين بالرجوع إلى وثائق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الأصلية (الصادرة في 2021 و 2024) عند وجود أي غموض في نصوص اللائحة المحلية.

التحديث التلقائي: تشير الفقرة الثالثة إلى أن أي تعديلات مستقبلية تصدر من المنظمة الدولية ستصبح جزءاً من المرجعية التفسيرية لللائحة تلقائياً، مما يضمن مواكبة التطورات الضريبية العالمية دون الحاجة لتعديل نص اللائحة في كل مرة.

توحيد التطبيق: تهدف إلى منع اختلاف التفسير بين الدول، لضمان أن الشركات متعددة الجنسيات تُعامل بنفس الطريقة الضريبية في جميع الدول التي تطبق الركيزة الثانية.



آفاق مستقبلية وتوصيات مهنية



آفاق مستقبلية وتوصيات مهنية

من الامتثال الضريبي إلى التحول الاستراتيجي

تُمثل قواعد الركيزة الثانية (Pillar Two) المنعطف الأهم في تاريخ التشريع الضريبي للمجموعات الكويتية متعددة الجنسيات، إن الانتقال من مرحلة التحليل الفني إلى حيز التطبيق الفعلي يفرض على الإدارات العليا ومجالس الإدارات تجاوز مفهوم «الالتزام التقليدي» نحو صياغة إطار متكامل للحوكمة الضريبية العالمية. تلخص هذه الخاتمة الرؤية الاستراتيجية والمصالح الجوهرية التي يجب تبنيها لضمان استدامة المجموعة في ظل النظام الضريبي الدولي الجديد.

أولاً: التحديات العملية ومنظومة المخاطر

تستوجب قواعد GloBE مواجهة تعقيدات تقنية تتجاوز الأطر المحاسبية المعتادة، ومن أبرزها:

○ **حوكمة البيانات وتكامل الأنظمة:** تفتقر معظم أنظمة (نظام تخطيط الموارد) ERP الحالية للقدرة على استخراج البيانات المالية بالدقة المطلوبة لاحتساب دخل GloBE، التحدي يكمن في بناء "طبقة تحليلية" قادرة على توحيد البيانات عبر ولايات قضائية متباينة وضمان اتساقها مع تقارير التوحيد (Consolidation).

○ **إدارة الفوارق والضرائب المؤجلة:** تتطلب المادة 4.4 والمادة 12 من المعيار المحاسبي الدولي دراسة دقيقة للفروق المؤقتة؛ إذ إن الفشل في إعادة قياس الضرائب المؤجلة بحد أقصى 15% قد يؤدي إلى ظهور Top-up Tax ناتج عن فجوات فنية لا تشغيلية.

○ **احتساب معدل الضريبة الفعلي (ETR) دولياً:** تعمل المجموعات الكويتية عبر منظومة متشعبة من الكيانات في أسواق ذات معالجات ضريبية متباينة، هذا التباين يُنشئ مخاطر احتساب ETR غير مقصودة، لا سيما حين يتفاعل انخفاض المعدل مع قواعد استبعاد الجوهر (Sub-)

stance-based Income Exclusion) بصورة غير محسوبة، مما يُفضي إلى استحقاق ضريبي كان يمكن تجنبه بتخطيط مبكر.

○ **مخاطر الاختيارات (Elections):** إن ممارسة الخيارات الاستراتيجية، مثل (GloBE Loss Carry-forward) أو (Safe Harbours) ترحيل الخسائر – الملاذ الآمن، ليست مجرد إجراءات روتينية؛ فهي قرارات ذات أثر مالي متراكم طويل الأمد على سيولة المجموعة ومركزها الضريبي.

○ **الامتثال والسمعة المؤسسية:** إن مخاطر الإخفاق في تقديم إقرار معلومات GloBE في المواعيد المحددة تتجاوز الغرامات المالية إلى مخاطر سمعية، خاصة في الولايات القضائية التي تتبنى صرامة عالية في إنفاذ القوانين الدولية.

ثانياً: الاستشراف التنظيمي والتحول الرقمي

يتسم المشهد القادم بديناميكية تتطلب رصداً مستمراً للمتغيرات التالية:

○ **التطور التفسيري المستمر:** ستظل الإرشادات الإدارية (Administrative Guidance) الصادرة عن OECD (والقرارات الوزارية) المرجع الأساسي لتفسير الغموض، وقرار تفسيري واحد قد يُعيد رسم معادلة الامتثال لكيانات بأكملها، مما يجعل المتابعة المنهجية التزاماً مؤسسياً لا خياراً.

○ **الشفافية الرقمية العابرة للحدود:** إن مبادرات الإفصاح الضريبي العالمي تعني أن البيانات المالية للمجموعات الكويتية ستكون تحت مجهر الإدارات الضريبية الدولية بشكل آلي، مما يرفع سقف متطلبات الدقة والاتساق، ويُلغي هامش الخطأ الذي كانت تتيحه البيئة التقليدية.

○ **التوقعات التنظيمية في الكويت والمنطقة:** في ضوء التحولات التشريعية الخليجية المجاورة، من المرجح أن يشهد المشهد التنظيمي الكويتي تطورات تستوجب تكيفاً مؤسسياً متواصلاً، للمجموعات التي تستثمر الآن في بناء وظيفة ضريبية استراتيجية ستكون في موقع أفضل لاستيعاب هذه التحولات فور وقوعها.

ثالثاً: التوجيهات الاستراتيجية الختامية

لضمان عبور هذه المرحلة بأدنى قدر من الاضطراب، نوصي بالآتي:

1. اختبار سيناريوهات الضغط (Scenario Stress Testing): البدء فوراً في نمذجة أثر القواعد على هيكل المجموعة، وتقييم مدى التعرض لضربة إضافية قبل إقفال الميزانيات السنوية.

2. الاستثمار في البنية التحتية الرقمية: تبني برمجيات ضريبية متخصصة تتكامل مع منصات ERP، لتقليل الاعتماد على المعالجات اليدوية المعرضة للخطأ.

3. تفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة: تملي المسؤولية الائتمانية على أعضاء المجلس إدراج مخاطر الركيزة الثانية ضمن أجندة المخاطر الرسمية، والتأكد من كفاية الموارد المخصصة لها، تقارير الحوكمة يجب أن تتجاوز الأرقام الإجمالية نحو تقييم نوعي للمخاطر وجاهزية المؤسسة.

رابعاً: الفجوات التشريعية ومبدأ العدالة الضريبية

يبرز تحدٍّ تشريعي وجوهري عند تقاطع أحكام «الركيزة الثانية» مع القوانين الضريبية الوطنية القائمة في دولة الكويت (قانون الضريبة على الشركات الأجنبية، قانون الزكاة، وضريبة دعم العمالة الوطنية، قانون ضريبة الدخل الكويتية في المنطقة المعينة).

فبموجب القواعد العامة ونص القانون واللائحة التنفيذية، تُعفى المجموعات الداخلة في نطاق الركيزة الثانية من الخضوع لتشريعات الضريبة المحلية الأخرى تفادياً للازدواج الضريبي، إلا أن هذا الإعفاء التلقائي يصطدم بالواقع العملي للملاذات الآمنة بكافة صورها (الملاذ الآمن الإنتقالي – المرحلة الأولى من النشاط الدولي)

إن تفعيل "إعفاء الاستبعاد لغرض النطاق الجغرافي المحدود" (المادة 64 - لمدة 5 سنوات)، بالتوازي مع "الملاذ الآمن الانتقالي للقواعد النموذجية"

(الممتد لثلاث سنوات ضريبية تنتهي في منتصف عام 2028)، قد أوجد «فراغاً ضريبياً» (Tax Vacuum) يستوجب الملاحظة والنقد من منظورين:

1. اختلال ميزان العدالة الضريبية: إن الوضع القائم يخلق تفضيلاً غير مبرر للمجموعات المليارية الدولية؛ حيث تستفيد هذه الكيانات من «الملاذات الآمنة» لتصفير التزاماتها بموجب الرخصة الثانية ($\text{Top-up Tax} = 0$)، وفي الوقت ذاته تُعفى تلقائياً من المساهمات الوطنية (الزكاة ودعم العمالة) أو ضريبة الشركات الأجنبية أو قانون ضريبة الدخل الكويتية في المنطقة المعينة لكونها «مخاطبة» قانوناً بالتشريع الجديد، وهذا يضع الشركات الوطنية والأجنبية المتوسطة والصغيرة في وضع تنافسي أضعف، كونها تستمر في تحمل أعباء الضرائب المحلية بينما تعفى الشركات الكبرى كلياً، حتى ولو كان ذلك الإعفاء مؤقتاً، وذلك لتحقيق مبدأ العدالة وتكافؤ الفرص.

2. استنزاف المورد الضريبي السيادي: إن فلسفة الرخصة الثانية تهدف لضمان حد أدنى (15%) وليس الإعفاء المطلق، لذا فإن تحييد القوانين المحلية قبل البدء الفعلي لتحصيل الضريبة التكميلية (بسبب الملاذات التي تنتهي تبعاً في يونيو 2028 أو بعد 5 سنوات للمادة 64) يؤدي إلى تنازل الدولة عن موارد سيادية مؤكدة دون وجود بديل ضريبي محقق خلال تلك الفترات.

التوصية التشريعية: نقترح على المشرع الكويتي استدراك هذا الفراغ من خلال نص انتقالي صريح يقضي بـ "استمرار خضوع المجموعات المحلية والدولية للقوانين السائدة كالضرائب على الشركات الأجنبية و المساهمات الوطنية (الزكاة ودعم العمالة) طالما كانت المجموعة (سواء محلية أو اجنبية) تستفيد من أي من الملاذات الآمنة (Safe Harbors) التي تؤدي لعدم سداد ضريبة تكميلية فعلية".

إن الهدف هو ضمان أن تكون الرخصة الثانية «إضافة» للمورد السيادي للدولة وليس «بديلاً إعفائياً» يُسقط الحقوق الضريبية القائمة دون مقابل فوري.

« كلمة ختامية

كلمة ختامية

إن منظومة الركيزة الثانية لا تعيد رسم الالتزام الضريبي فحسب، بل تعيد تعريف مفهوم المؤسسة العابرة للحدود في عالم أصبحت فيه الشفافية الضريبية قيمة سيادية دولية، إن المجموعات الكويتية التي ستميز في هذه المرحلة ليست تلك التي تتحمل العبء الضريبي الأدنى بالضرورة، بل تلك التي تدير تعرضها باستراتيجية واعية وحوكمة رصينة، موثقة التزامها بمعايير المصادقية الدولية التي لا تقبل الطعن.

والكويت – بموقعها في قلب منظومة الإطار الشامل وبثقل مجموعاتها الاستثمارية الإقليمية – أمام فرصة حقيقية لأن تكون نموذجاً خليجياً في الحوكمة الضريبية الدولية، هذا الخيار الاستراتيجي لا تصنعه اللوائح، بل تصنعه القيادات التي تفهم أن إدارة الضريبة اليوم هي في جوهرها إدارة للمصادقية المؤسسية في الغد.

دليل الامتثال العملي وقائمة التحقق (GloBE Checklist)

تسهيلاً لعمل السادة المهنيين والمديرين الماليين في تطبيق أحكام اللائحة التنفيذية الكويتية، أعدنا لكم هذه القائمة التفاعلية كدليل امتثال شامل، تغطي هذه القائمة كافة مراحل التحقق، بدءاً من اختبار نطاق الخضوع وصولاً إلى استحقاق الملاذات الآمنة وإعفاءات المرحلة الأولى، يمكنك استخدام هذا الملف كمرجع داخلي للمجموعة لتوثيق قرارات الامتثال الضريبي وضمان استيفاء الشروط القانونية قبل تقديم الإقرارات الرسمية ولعرفة وضع الشركة الضريبي.





« قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: التشريعات الوطنية – دولة الكويت

- مرسوم بقانون رقم 157 لسنة 2024 بشأن فرض ضريبة تكميلية على المجموعات متعددة الجنسيات في دولة الكويت.
- قرار وزير المالية رقم 55 لسنة 2025 بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 157 لسنة 2024.

ثانياً: الوثائق الأساسية للركيزة الثانية

- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: القواعد النموذجية لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي – الركيزة الثانية (GloBE Model Rules)، باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2021.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: التعليق التفسيري على القواعد النموذجية للركيزة الثانية (Commentary on the GloBE Model Rules) باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2022.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: الملاذات الآمنة وتخفيف العقوبات للركيزة الثانية (Safe Harbours and Penalty Relief) باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2022.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: الأمثلة التطبيقية على قواعد الركيزة الثانية (Illustrative Examples for the GloBE Rules). باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2022.

ثالثاً: الإرشادات الإدارية المتفق عليها

- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: الإرشادات الإدارية المتفق عليها للركيزة الثانية – المجموعة الأولى (1st Set of Administrative Guidance)، باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فبراير 2023.

- **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:** الإرشادات الإدارية المتفق عليها للركيزة الثانية – المجموعة الثانية (2nd Set of Administrative Guidance)، باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، يوليو 2023.
- **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:** الإرشادات الإدارية المتفق عليها للركيزة الثانية – المجموعة الثالثة (3rd Set of Administrative Guidance)، باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ديسمبر 2023.
- **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:** الإرشادات الإدارية المتفق عليها للركيزة الثانية – المجموعة الرابعة (4th Set of Administrative Guidance)، باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، يونيو 2024.

رابعاً: وثائق السياسة الدولية والأدلة التنفيذية

- **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين:** بيان الحل المكون من ركيزتين لمعالجة التحديات الضريبية الناشئة عن رقمنة الاقتصاد (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)، باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، أكتوبر 2021.
- **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:** دليل تنفيذ الحد الأدنى للضريبة (Minimum Tax Implementation Handbook)، الطبعة المحدثة باريس: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2024.

خامساً: المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة

- **مجلس معايير المحاسبة الدولية:** معيار المحاسبة الدولي رقم 12 – ضرائب الدخل (IAS 12 Income Taxes)، لندن: مؤسسة معايير المحاسبة الدولية، المُعدّل 2023.
- **مجلس معايير المحاسبة الدولية:** تعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 12 – الضريبة المؤجلة المتعلقة بالأصول والالتزامات الناشئة عن معاملة واحدة، وضريبة الحد الأدنى العالمية (International Tax Reform – Pillar Two Model Rules)، لندن: مؤسسة معايير المحاسبة الدولية، 2023.

