

**(القرار رقم ٢٥ لعام ١٤٣٤هـ)**  
**الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية**  
**بشأن اعتراض المكلف/شركة (أ)**  
**برقم (٨) لعام ١٤٣٤هـ**  
**على ربط مصلحة الزكاة والدخل لعام ٢٠١١م**

**الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، وبعد:**

ففي يوم الاثنين ١٤٣٤/٩/٧هـ، انعقدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

- |                 |             |
|-----------------|-------------|
| ١. الدكتور..... | رئيساً      |
| ٢. الدكتور..... | نائب الرئيس |
| ٣. الدكتور..... | عضواً       |
| ٤. الدكتور..... | عضواً       |
| ٥. الأستاذ..... | عضواً       |
| ٦. الأستاذ..... | سكرتيراً    |

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/٩/٧هـ..... ممثل المكلف، و..... و.....

ممثلين عن المصلحة للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على حساباتها لعام ٢٠١١م. ويعترض المكلف على:

- غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي.

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٤٣٤/١٦/٣٧٥٢ وتاريخ ١٤٣٤/٦/١١هـ على النحو الآتي:

**أولاً: الناحية الشكلية:**

أبلغت المصلحة المكلف بالربط الضريبي لعام ٢٠١١م بخطابها رقم ١٠٤/١٤٦٢٨/١٤٣٣/٧/١٩هـ، وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه خلال الأجل المحدد بستين يوماً من تاريخ التبليغ بالربط الضريبي وفقاً للمادة الخامسة والستين من النظام الضريبي.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

**- غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي**

**أ - وجهة نظر المكلف:**

"نفيدكم بان المصلحة قد فرضت على الشركة غرامة عدم ختم الإقرار الضريبي من المحاسب القانوني قدرها عشرون ألف ريال سعودي سددت للمصلحة بموجب شيك رقم ٣٣٩٦٠ وتاريخ ٢٠١٢/٥/١٤م.

ونود أن نسجل بعض ملاحظاتنا على هذا الإجراء:

- ١- تم تقديم الإقرار الضريبي للمصلحة خلال المدة النظامية حيث قدم بتاريخ ١٨ أبريل ٢٠١٢م (مرفق تذكرة مراجعة).
- ٢- قامت الجهة المكلفة في المصلحة بفحص ومراجعة الإقرار المقدم والمستندات المرفقة به وتحققت من استكمالها وسلمتنا تذكرة مراجعة، ولم يتم إعادة الإقرار لنا ولم يتم إشعارنا بأية ملاحظات على هذا الإقرار لاستكمالها فوراً وإعادتها للمصلحة خلال الفترة النظامية.
- ٣- أن الفترة من تاريخ تقديم الإقرار في ١٨/٤/٢٠١٢م حتى ٣٠/٤/٢٠١٢م هي فترة كافية للحصول على توقيع وختم المحاسب القانوني في حالة مراجعة البيانات المقدمة والتأكد م استكمالها فور تسليمها.
- ٤- أن المصلحة لم تشعرا بعدم توقيع وختم المحاسب القانوني على الإقرار وتحميل الشركة بالغرامة إلا خلال شهر مايو أي بعد انتهاء فترة السماح بتقديم الإقرار الضريبي.

نأمل دراسة ملاحظتنا هذه وإحقاق الحق مراعاة للعدالة".

### ب - وجهة نظر المصلحة:

" قدم المكلف إقراره عن العام المنتهي في ٣١/١٢/٢٠١١م على نموذج رقم (١) وفي الموعد النظامي ولكنه لم يتضمن مصادقة المحاسب القانوني عليه حيث إن إجمالي دخله الخاضع للضريبة تجاوز مبلغ المليون ريال، مما يعد مخالفة للمادة (٦٠/أ، هـ) من نظام ضريبة الدخل، بالرغم من أن المكلف سبق له تقديم إقرارات السنوات السابقة متضمنة مصادقة المحاسب القانوني عليها، وهذا ينفي عدم معرفته بالنظام كما ادعى، لذلك تم فرض الغرامة طبقاً للمادة (٧٦/أ) من النظام الضريبي والمادة (٦٧) فقرة (١/ب) من اللائحة التنفيذية التي نصت على ١- تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية: ب- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي وهو ما ينطبق على هذه الحالة حيث إن الإقرار قدم في الموعد النظامي وأن الإيرادات تعدت المليون ريال ولم يصادق على الإقرار من المحاسب القانوني في موضع الشهادة المحدد في الإقرار المعتمد المقدم من المكلف، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها".

### الوقائع:

سألت اللجنة ممثل المكلف: هل لديكم أي إضافة على ما ورد بمذكرة اعتراضكم، وهل لديكم رد على مذكرة المصلحة التي تم تزويدكم بها رفق خطاب اللجنة رقم ٢٥٠/٥٠٠ وتاريخ ١٤٣٤/٨/٢هـ؟ فأجاب: نتمسك بما ورد في خطاب الاعتراض المشار إليه في السؤال ونقدم مذكرة من صفحتين رد إضافي على ما سبق وتم تزويد ممثلي المصلحة بصورة من المذكرة. كما سألت اللجنة ممثلي المصلحة إن كان لديهم أي رد على ما قدمه ممثل المكلف وأي إضافة على ما ورد بخطاب المصلحة المشار إليه في السؤال السابق؟

فأجابوا: لا يوجد لدينا تعليق ونتمسك بوجهة نظر المصلحة بما ورد في مذكرة الاعتراض ونقدم إلى اللجنة مذكرة إضافية على ما ورد بمذكرة الاعتراض من صفحتين وتم تزويد ممثل المكلف بصورة منها.

وتضمنت المذكرة المقدمة من المكلف خلال الجلسة ما نصه " بالإشارة إلى خطابكم رقم ٢٥٠/٥٠٠ وتاريخ ١٤٣٤/٨/٢هـ الخاص بتحديد موعد النظر في قضية فرض غرامة عدم اعتماد الإقرار الضريبي لعام ٢٠١١م من المحاسب القانوني للشركة والبالغة عشرون ألف ريال سعودي أمام لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام والى مذكرة الاعتراض المرفوعة من الشركة لمصلحة الزكاة والدخل المؤرخة في ١٤٣٣/٧/٨هـ ورد المصلحة عليها بتاريخ ١٤٣٤/٣/٢١هـ الخاص برفض الاعتراض فإننا نورد لكم فيما يلي ملاحظتنا على ما ورد في خطاب المصلحة:-

١ -ورد بخطاب المصلحة" إن تقديم إقرارات سابقة من المكلف مصدقة من المحاسب القانوني ينفي عدم معرفته بالنظام ومخالفة للمادة ٦٠/هـ من نظام ضريبة الدخل".

فهنا نود الإشارة إلى أن المكلف لم ينفِ علمه بمفهوم المادة ٦٠/هـ التي أشارت إليها المصلحة بخطابها، والتي نصت على "إلزام المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون ريال سعودي أن يصدق إقراره الضريبي من محاسب قانوني مرخص بما يفيد صحة الإقرار، وإنما أشار المكلف أن المادة التي استندت إليها المصلحة في رفضها للاعتراض لم تشر إلى أن عدم الالتزام بهذه المادة يستوجب فرض الغرامة وخاصة أن المكلف قد التزم بمفهوم المادة وقدم قوائم مالية مدققة من محاسب قانوني وإقرار ضريبي وان كل ما ورد في هذا الإقرار مطابق لهذه القوائم.

٢- أن الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من نظام الضريبة نصت على فرض غرامة قدرها ١% من إجمالي الإيرادات بحد أقصى ٢٠,٠٠٠ ريال سعودي إذا خالف المكلف الفقرات (أ) أو (ب) أو (د) أو (و) من المادة (٦٠).

وحيث إن الشركة لم تخالف أيًا من هذه الفقرات وما ينطبق عليها من هذه المادة هو الفقرة (هـ) من المادة المذكورة والخاصة بمصادقة المحاسب القانوني على الإقرار الضريبي فإنه لا ينطبق شرط فرض الغرامة المنصوص عليها في المادة (٧٦) على المكلف. ٣- أوضحت المادة (٦٧) فقرة (ب/١) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة بعض الحالات التي تستوجب فرض الغرامة ومنها عدم تقديم الإقرار طبقًا للنموذج المعتمد من المصلحة حتى لو قدم في الموعد النظامي".

وحيث إن المكلف قدم إقراره الضريبي وفقًا للنموذج المعتمد من المصلحة، وإن باقي حالات فرض الغرامة المنصوص عليها في هذه المادة لا تنطبق على المكلف فإنه لا تستوجب الغرامة التي تم فرضها. لذا نأمل دراسة اعتراض المكلف وملاحظاتنا على خطاب المصلحة المشار إليه أعلاه ورد الغرامة المفروضة على المكلف والبالغة عشرون ألف ريالاً سعودي".

وقد تضمنت المذكرة المقدمة من ممثلي المصلحة خلال الجلسة ما نصه "نقدم إليكم مذكرة رد على اعتراض المكلف / شركة (أ)، وذلك على النحو التالي:

إضافة إلى ما ورد بمذكرة الاعتراض الموجه إلى لجنة الاعتراض الزكوية الضريبة الابتدائية بالدمام وإيضاح وجهة نظر الطرفين، قد تتفق المصلحة مع وجهة نظر المكلف ظاهرياً بأنه لا يوجد مادة بالنظام تنص على فرض غرامة على عدم مصادقة المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف الذي يتجاوز إجمالي إيراداته مليون ريالاً، حيث أخذ مبدأً "لا عقوبة إلا بنص". لكن تود المصلحة توضح هذا المبدأ "لا عقوبة إلا بنص" أن النصوص الواردة بأي قانون لها عدة مصادر، وهي:

١. القوانين ( النظام ).

٢. المراسيم.

٣. اللوائح والقرارات الإدارية.

ولوجود النظام ( فقرة ١ من المصادر ) ألا وهو تقديم الإقرار، حيث يوجد بالإقرار إرشادات على المكلف إتباعها، ومنها رقم ( ٧ ) والذي ينص على " يلزم مصادقة محاسب قانوني على صحة هذا الإقرار إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن مليون ريالاً" وهنا يأتي الإلزام أي أن تاركة تجب عليه العقوبة.

ومن الإرشادات رقم ( ٩ ) والذي ينص على " لا يعتد بهذا الإقرار ما لم تكن بقوله مكتملة ومتضمنة للكشوف والمرفقات المطلوبة" وهنا المكلف لم يكمل باقي الحقول للإقرار وهي المصادقة.

وأيضاً تستدل المصلحة بالفقرة ( ٣ ) من مصادر القانون وهي اللوائح والقرارات الإدارية، حيث إن هناك قرار إداري ( تعميم المصلحة رقم ٩/٢٩٦٠ وتاريخ ١٤٢٨/٥/١٧هـ بشأن شهادة المحاسب القانوني على الإقرارات الضريبية.

كما نوضح لسعادتكم بأن هناك قرينة أخرى وهي: أن المكلف لو قدم الإقرار بالموعد النظامي ووفقا للنموذج المعتمد ولم يسدد الضريبة المستحقة فتوجب عليه الغرامة طبقا للمادة ( ١٧٧/ج ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وذلك بسبب أن الإقرار غير مكتمل وهو ناقص السداد، ولذلك تتمسك المصلحة على صحة وجهة نظرها".  
وبسؤال الطرفين إن كان لديهم أي تعليق تمسك الطرفين بما قدم في الجلسة.

### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما اتضح أن الخلاف بين المكلف والمصلحة ينحصر في قيام المصلحة باحتساب غرامة عدم تقديم الإقرار؛ لعدم مصادقة المحاسب القانوني طبقاً للمادة (٦٠/هـ) والمادة (٧٦/أ)، بينما يرى المكلف أنه قدم الإقرار وسدد الضريبة المستحقة بموجبه في الموعد النظامي،  
وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية يتضح أن الإقرار المقدم من المكلف لعام ٢٠١١م لم يستكمل الجزء الخاص بشهادة المحاسب القانوني حسب متطلبات الفقرة (هـ) من المادة الستين من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه " يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون ريالاً سعودياً أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار"، وحيث إن المادة السادسة والسبعين من نظام ضريبة الدخل فقرة (أ) نصت على أنه " تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات ( أ، ب، د، و ) من المادة الستين من هذا النظام"، وحيث إن هذه المادة لم تفرض غرامة على ما ورد في الفقرة (هـ) من المادة الستين من ذات النظام، وانما اعتبر ذلك من متطلبات الإقرارات عند إعدادها وتقديمها دون أن يترتب على ذلك غرامات، وحيث إنه لا يصح التوسع في تطبيق المواد بإدخال وقائع لا تتناولها نصوصها أو بما يمتد به حكمها إلى نوع آخر غير منصوص عليه. وحيث إن القياس محظور في مجال الجزاءات ( الغرامات ) فلا مناص من عدم الاعتداد بما تطالب به المصلحة، إذ لا يصح أن يفرض على فعل لم ينص عليه نظام ضريبة الدخل، فلا يجوز أن يفرض على غير الغرامات المقررة نظاما،  
عليه ترى اللجنة تأييد المكلف بعدم احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠١١م لعدم مصادقة المحاسب القانوني.

## القرار

### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)، على الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل لعام ٢٠١١م من الناحية الشكلية.

### ثانياً: الناحية الموضوعية:

- تأييد المكلف بعدم احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠١١م.  
يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب للطرفين أمام اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية بالرياض، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه على أن يقوم المكلف بسداد المستحقات المتوجبة عليه طبقاً لهذا القرار.  
والله الموفق,,,,,