

(القرار رقم ٢٠ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية

بشأن اعتراض لشركة ( أ )

برقم (٤٢) لعام ١٤٣٠هـ

على ربط مصلحة الزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م

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

ففي يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٩/٣هـ 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 ١٤٣٥/٣/١٣هـ ..... ممثلين عن المصلحة و..... ممثلين عن المكلف، للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف/ لشركة ( أ )، على الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على حساباتها للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م.

**ويعترض المكلف على:**

١ - خدمات المساندة الفنية مبلغ ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال لعام ٢٠٠٤م.

٢ - خسائر استبعاد أصول ثابتة مبلغ ٢,٧١٣,٧٥٩ ريال لعام ٢٠٠٤م.

٣ - تكاليف الرواتب مبلغ ٨,٣٠٠,٢٨٦ ريال لعام ٢٠٠٥م، ومبلغ ٩٧٥,٤٧٨ ريال لعام ٢٠٠٦م.

٤ - ضريبة الاستقطاع المسددة على المصاريف الإدارية في الخارج من الضريبة المستحقة.

٥ - ضريبة استقطاع على أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية، وخدمات اتصالات هاتفية بواقع ١٥% بدلاً من ٥%.

٦ - الخطأ المادي لضريبة الاستقطاع لشركة ( د ).

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ٤/٥٩٦٣/١٧ وتاريخ ١٤٣٠/١١/٢٣هـ على النحو الآتي:

## أولاً: الناحية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف بالربط الزكوي للأعوام ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م بخطابها رقم ١٢/١٠٦٠ وتاريخ ١٤٣٠/٢/٢٦هـ، وقد اعترض المكلف على هذا الربط بخطابه المقيّد لدى المصلحة برقم ٧٧٥١ وتاريخ ١٤٣٠/٣/٢٥هـ، وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية؛ لتقديمه خلال الأجل المحدد بثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالربط الضريبي لعام ٢٠٠٤م، وفقاً للمادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ في ١٣٧٠/١/٢١هـ، وبسنتين يوماً لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وفقاً للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ.

## ثانياً: الوقائع:

خلال جلسة الاستماع سألت اللجنة ممثلي المكلف: يدعي المكلف أن خدمات المساندة الفنية بمبلغ ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال تم أداؤها عام ٢٠٠٤م، ما المستند المؤيد لذلك؟

فأجاب: نطلب إعطاءنا مهلة لتقديم المستند المطلوب بعد الرجوع إلى المكلف مدة أسبوعين.

كما سألت اللجنة ممثلي المكلف: ما المستندات المؤيدة لوجهة نظركم فيما يتعلق بخسائر الأصول الثابتة بمبلغ ٢,٧١٣,٧٥٩ ريال لعام ٢٠٠٤م، مع تقديم كشف تفصيلي بالأصول المستبعدة، وكشف تفصيلي بالأصول المباعة منها؟

فأجاب: نقدم صورة المذكرة تم تزويد المصلحة بها، وهي مذكرة بالتحليلات والمستندات المؤيدة للخسارة من بيع الأصول الثابتة خلال عام ٢٠٠٤م بموجب خطابنا رقم ٨-٢٣٥٥، نرفق نسخة من التحليلات والمستندات المذكورة في الملحق رقم (٤) لاطلاع اللجنة الموقرة من المذكرة التي سوف يتم تقديمها للجنة خلال الجلسة.

كما سألت اللجنة ممثلي المكلف: لماذا تم تقديم شهادتين مختلفتين بالرواتب والأجور من قبل المحاسب القانوني، حيث كانت الأولى بمبلغ ١٩٩,٧٧٤,٦٢٤ ريال والثانية بمبلغ ٧٠٢,٨٦٩,٨٨٥ ريال لعام ٢٠٠٥م، ولحسم مبلغ الرواتب والأجور المحملة على الحسابات لعام ٢٠٠٦م، مع تقديم المستندات المؤيدة لذلك؟

فأجاب: بالنسبة لرواتب ٢٠٠٥م، كان يوجد خطأ مادي، كما هو موضح بالتفصيل في المذكرة المقدمة خلال الجلسة في الصفحة الخامسة والسادسة. أما بخصوص ٢٠٠٦م، فنقدم تحليلاً يظهر طبيعة المصاريف المدرجة ضمن تكاليف الرواتب كما هو موضح في الملحق (٦) من المذكرة المقدمة خلال الجلسة.

كما سألت اللجنة ممثلي المصلحة: كيف تم التوصل إلى مبالغ الرواتب والأجور المرفوضة لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م بمبلغ ٨,٣٠٠,٢٦٦ ريال ومبلغ ٩٧٥,٤٧٨ ريال على التوالي؟

فأجاب: نكتفي بما ورد في مذكرة المصلحة المرفوعة إلى اللجنة.

كما سألت اللجنة ممثلي المكلف: ما صيغة العلاقة بينكم وبين الشركات التي قدمت الخدمات الفنية والاستشارية، وخدمات الاتصالات الهاتفية؟

فأجاب: العلاقة بين المكلف والشركات التي قدمت الخدمات هي جهات مرتبطة، وتم تفصيل ذلك بالمذكرة المقدمة خلال الجلسة.

وقدم المكلف مذكرة مع مرفقاتها وتم تزويد المصلحة بصورة منها، وبسؤال ممثلي المصلحة: إن كان لديهم أي تعليق على ما ورد في إجابات ممثلي المكلف؟

فأجاب: بالنسبة للبند الأول، تم مطالبة المكلف بتقديم المستند في هذه المصروفات في عام ٢٠٠٤م، ولم يقدم أي مستندات بشأنها صفحة خمسة من محضر الفحص الميداني. وأما بالنسبة للبند الثاني، فبمراجعة الأوراق المقدمة من

المكلف، اتضح أنها عبارة عن تحليلات لا تكفي لتكون مستنداً نظامياً لتأكيد هذه الخسائر في النظام الذي حدد الإجراءات المتبعة عند بيع الأصول وتحقيق خسائر أو أرباح، كما نضيف: إن ما تم تقديمه صادر من الشركة نفسها، ولا يوجد أي مستند من الطرف الآخر المشتري.

### ثالثاً: الناحية الموضوعية:

**البند الأول: خدمات المساندة الفنية مبلغ ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال لعام ٢٠٠٤م.**

#### أ- وجهة نظر المكلف:

**١ - رفض اعتماد خدمات المساندة الفنية ٢٠٠٤-٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال سعودي.**

١-١ رفضت مصلحة الزكاة والدخل مبلغ خدمات المساندة الفنية أعلاه المدفوع إلى شركة ( ج )، قائلة: إن المبلغ أعلاه لا يخص عام ٢٠٠٤. بيد أن المصلحة اعتمدت نفس المبلغ كمصروف جائر الحسم لعام ٢٠٠٦. علماً بأن معالجة المصلحة كانت على أساس أن الفاتورة الخاصة بخدمات المساندة الفنية هذه قد تم إصدارها في ديسمبر ٢٠٠٦، وأن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- لم تقدم لمفتشي المصلحة المستندات المؤيدة لاستحقاق هذا المبلغ في سنة ٢٠٠٤م.

١-٢ وأن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- غير موافقة مع كل احترام على معالجة المصلحة أعلاه، على أساس أن المبلغ أعلاه قد تم تسجيله بطريقة صحيحة كاستحقاق لعام ٢٠٠٤، وقد ظهر ضمن تحليل خدمات المساندة الفنية المحملة على سنة ٢٠٠٤ الذي تم تقديمه إلى مفتشي المصلحة خلال زيارة الفحص الميداني.

١-٣ وكما تدرك المصلحة الموقرة، فإن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- تتبع طريقة الاستحقاق المحاسبية في مسك دفاترها وسجلاتها المحاسبية. وعليه، فإن التكاليف المتعلقة بالإيراد قد سجلت في دفاتر الشركة في نفس السنة التي تم فيها تسجيل الإيراد على أساس النسب المحددة في الاتفاقية بين (س) و ( أ ) ومقدار الخدمة المقدمة من قبل (س) خلال عام ٢٠٠٤.

١-٤ وبتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، وبالرغم من عدم استلام الفاتورة ذات الصلة من الجهة الأجنبية مقدمة الخدمة خلال عام ٢٠٠٤، قامت شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- بتسجيل استحقاق أتعاب خدمات المساندة الفنية أعلاه في دفاترها المحاسبية لعام ٢٠٠٤؛ لأن الخدمات تم تنفيذها من قبل مقدم الخدمة خلال عام ٢٠٠٤، ولكن - وكما تدرك المصلحة الموقرة- فإن استحقاق المبلغ أعلاه قد تم عكس قيده في عام ٢٠٠٦ عند استلام فاتورة الخدمات أعلاه من مقدم الخدمة.

١-٥ وفي هذا الخصوص تود شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٨٧ لعام ١٤٣٠هـ، والذي أيدت فيه اللجنة الاستئنافية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وقضت بما يلي:

"..... تبين للجنة أن المكلف يقوم باحتساب عمولة الوكيل بنسبة من الإيراد المحقق من بعض العقود ويقيدها ضمن مصاريف العام كمصاريف مستحقة، ويتم دفعها بعد الاستلام الفعلي للإيرادات المستحقة، وهذا تطبيق لأساس مبدأ الاستحقاق في المحاسبة، حيث يتم تحميل كل سنة بما يخصها من إيرادات أو مصروفات، بصرف النظر عن توقيت عملية الدفع.

عليه، ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف باعتماد عمولة الوكيل ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام ١٩٩٩، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص". نرفق نسخة من الجزء المعني من قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٨٧ أعلاه في الملحق (١) للاطلاع المصلحة الموقرة.

٦-١ يسر شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن ترفق في الملحق (٢) نسخة من الفاتورة ذات الصلة رقم .... بمبلغ ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال سعودي تسهياً لاطلاع المصلحة الموقرة.

وكما تلاحظ المصلحة الموقرة من الخدمات المفوترة في الفاتورة المرفقة، أن هذه الخدمات كانت تخص النشاطات المنفذة خلال الفترة من ١ يوليو ٢٠٠٤ حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

٧-١ وكما تدرك المصلحة الموقرة، فإن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- تقوم بتسجيل إجمالي إيراداتها ومصرفاتها في دفاترها المحاسبية، وفقاً للمعايير الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ومن ثم، يقوم بتدقيق هذه الدفاتر المحاسبية محاسبون مرخصون. وبناء عليه، فإن الدفاتر المحاسبية لشركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤، قد روجعت أيضاً من قبل محاسبين مرخصين أصدروا بعد إكمال مراجعتهم رأيهم غير المتحفظ على دقة وصحة دفاتر وسجلات شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- المذكورة أعلاه.

وبما أنه تم التصريح عن الإيرادات والمصرفات في دفاتر حسابات عام ٢٠٠٤ لشركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- وفقاً للسياسات المحاسبية ومعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والتي تم اعتمادها من قبل مراجعي حسابات مرخص لهم، فإن رفض المصلحة لاعتماد مصرف فعلي بواقع ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال سعودي على أساس أنه لا يخص عام ٢٠٠٤؛ لأن فواتيره التي تم استلامها في عام ٢٠٠٦، يعتبر إجراءً من غير أساس.

٨-١ في هذا الخصوص، تود شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة للتعليمات الواردة في المادة ١٦ من المرسوم الملكي رقم ٣٣٢١/٢٨/٢/١٧ لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على أنه إذا ما صادق محاسب قانوني معترف به دولياً على صحة دفاتر الحسابات في أي سنة، فإن البيانات المبينة على أساس الدفاتر المذكورة صحيحة. نورد فيما يلي المقتطف المعني من المادة ١٦ من المرسوم الملكي الكريم رقم ٣٣٢١/٢٨/٢/١٧ (نظام ضريبة الدخل) لاطلاع المصلحة الموقرة.

"وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته، وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة، يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة، تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة".

وكما ورد أعلاه، فإن النظام الضريبي السعودي يؤكد بصورة قاطعة، أنه ينبغي قبول القوائم المالية المدققة حسب الأصول من قبل مؤسسة مراجعي حسابات مرخص لها بالعمل في المملكة العربية السعودية.

٩-١ بالإضافة إلى ذلك - وكما تلاحظ المصلحة- فإن أتعاب خدمة مماثلة قد تم تسجيلها من قبل شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- خلال سنة ٢٠٠٦، والتي تمت فوترتها مقابل الخدمات المقدمة خلال عام ٢٠٠٦، وأن هذه الأتعاب قد تم تكبدها لتحقيق إيرادات لعام ٢٠٠٦. وعليه، وباعتماد أتعاب الخدمات البالغة ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال سعودي في عام ٢٠٠٦ بدلا من ٢٠٠٤، فإن المصلحة تكون بشكل فعلي قد حملت نفس التكلفة مرتين في عام ٢٠٠٦، بينما تم تنفيذ الخدمات ذات الصلة في عام ٢٠٠٤، وأن الإيرادات ذات الصلة مقابل هذه الخدمات قد تم تسجيلها أيضاً في حسابات عام ٢٠٠٤.

وبناء على ذلك، فإن هذه المعالجة من قبل المصلحة تتناقض مع أساس الاستحقاق المحاسبي ومبدأ "مقابلة التكاليف بالإيرادات"، والذي يقتضي تسجيل جميع التكاليف المتكبدة لتحقيق الإيرادات في نفس السنة التي يتم فيها التصريح عن الإيراد الخاص بها.

١٠-١ وفي ضوء الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- اعتقاداً جازماً:

أ- أن خدمات المساندة الفنية ذات الصلة قد تم تقديمها خلال عام ٢٠٠٤.

ب- وأن الإيرادات التي تخص هذه الخدمات قد صرح عنها في دفاتر حسابات عام ٢٠٠٤.

ج- وأن دقة وصحة دفاتر الحسابات قد صادق عليها مراجعو حسابات مستقلون مرخص لهم.

د- وأن التأخير في استلام الفاتورة الأصلية من مقدم الخدمة يجب ألا يمنع شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- من تسجيل مصاريف عملها الضرورية لعام ٢٠٠٤ في دفاتر حساباتها لنفس السنة.

#### ١١-١ ملخص:

استنادًا إلى الحقائق والتوضيحات المقدمة أعلاه، فإن رفض اعتماد حسم أتعاب خدمات المساندة الفنية أعلاه من قبل المصلحة كمصرف فعلي يحق حسمه لعام ٢٠٠٤، يعتبر إجراء لا مبرر له. وعليه، تأمل شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- من المصلحة الموقرة اعتماد حسم التكلفة أعلاه كمصرف يحق حسمه لعام ٢٠٠٤ وليس لعام ٢٠٠٦، وإجراء ربط معدل على السنوات المذكورة على ضوء ذلك".

#### ب- وجهة نظر المصلحة:

أ- رفض اعتماد حسم خدمات المساندة الفنية البالغة ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال لعام ٢٠٠٤م، وتم اعتماد حسمها في عام ٢٠٠٦م، وتعود أسباب هذا الرفض للآتي:

عند قيام فريق الفحص الميداني بطلب المستندات المؤيدة للخدمات الفنية المقدمة من شركة ( ج )، اتضح أن الشركة حملت مصاريف العام المالي بمبلغ (٢٥,٥٣٦,٨٢١) ريال كمصاريف مستحقة، وبسؤال ممثلي المحاسب القانوني والشركة عن كيفية قيد هذا المبلغ بالدفاتر لعام ٢٠٠٤م رغم عدم وجود مستند بذلك، أفادوا بأنه تم قيده كمستحق للجهة المقدمة للخدمة، وبطلب بيان المدرج ضمنه ذلك المبلغ كمستحق في القوائم المالية لعام ٢٠٠٤م، لم يستطع الحاضرون بيان ذلك في الدفاتر، وهذا يؤكد أن الشركة قيدت المبلغ بدون مستند نظامي في عام ٢٠٠٤م. مرفق صورة من محضر الأعمال صفحة يؤكد ذلك.

أن المصلحة لم تقم بقبول المبلغ كمصرف في عام ٢٠٠٦م، كما ذكر المحاسب القانوني في اعتراضه، بل إن المصلحة قامت باستبعاد المبلغ من الأرباح الخاضعة للضريبة، على اعتبار أنه سبق أن خضع لضريبة الدخل. ومن ثم، لا يجوز خضوعه مرة أخرى، وبعد تقديم الشركة المستند المؤيد للمصرف في عام ٢٠٠٦م.

أن ما ورد في الاعتراض من أن المادة (١٦) من المرسوم الملكي رقم (٣٣٢١/٢٨/٢/١٧) لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه إذا ما صادق محاسب قانوني معترف به دوليًا على صحة الدفاتر والحسابات في أي سنة، فإن البيانات المبنية على أساس الدفاتر المذكورة صحيحة. وحيث إن حسابات الشركة تم مراجعتها من قبل مراجعي حسابات مرخص لهم العمل بالمملكة العربية السعودية، فإنه ينبغي قبول القوائم المالية.

إن ذلك القول مردود عليه بأن المادة (١٦) من النظام ذكرت بأنه عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته، وإنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة، يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سنين استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبنية على أساس السجلات المذكورة صحيحة.

ويعني هذا، أن مصادقة المحاسب القانوني يجب أن تكون في ضوء سجلات صحيحة، والحالة موضوع الاعتراض لا تعبر عن صحة الدفاتر، حيث ثبت لفريق الفحص الميداني قيام الشركة بتحميل المصاريف للعام المالي ٢٠٠٤م بمبلغ ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال دون وجود مستند مؤيد لذلك، كما لم يتم إثباتها كمستحقات بالدفاتر في نهاية السنة المالية.

وعليه، فإن المصلحة ترى صحة إجراءها برفض هذا المصروف في عام ٢٠٠٤م، وقبول تخفيض أرباح عام ٢٠٠٦م بنفس المبلغ نظراً لسبق خضوعه للضريبة، وبعد أن قدمت الشركة الفاتورة الخاصة بالمبلغ والصادرة في ٢٠٠٦م.

### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى أن مصروف خدمات المساندة الفنية هو مصروف معتمد، وتم قيده في الدفاتر المحاسبية على أساس مبدأ المقابلة وأساس الاستحقاق، بينما ترى المصلحة أن المصروف لا يخص عام ٢٠٠٤م، وتم قيده في الدفاتر دون وجود مستند.

وبرجع اللجنة إلى ملف القضية والوقائع التي تمت خلال جلسة الاستماع والمذكرات المقدمة من الطرفين، اتضح أن المكلف حَمَل مبلغ ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال كمصروف خدمات المساندة الفنية في حسابات عام ٢٠٠٤م، وذلك لمقابلة الإيرادات المتحققة في نفس السنة، ولم يتم إثباتها كمستحقات في نفس العام، كما أن الفاتورة لم تصدر إلا في ١٩/١٢/٢٠٠٦م.

وحيث إن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عرفت المصروفات بـ: أنها انقضاء أصل أو تحمل التزام أو كلاهما معاً خلال فترة زمنية... وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة لفقرة (٢٤٦). واتضح من هذا التعريف، أن المصروف يتميز بالخصائص الآتية: ... (د) ارتباط النقص في الأصول والزيادة في الخصوم بفترة زمنية معينة الفقرة (٢٤٧) وكقاعدة عامة يجب أن يتم الإثبات المحاسبي لآثار الأحداث الداخلية والخارجية على الأصول والخصوم والإبلاغ عنها للفترة الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث الفقرة (٢٩٧).

وبالتالي، فإن مبلغ الفاتورة يختلف عن القيد المحاسبي المقدم من المكلف، كما أن المصروف لا يخص عام ٢٠٠٤م، وهذا يتماشى مع المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ وتاريخ ٧/٢١/١٣٧٠هـ.

وعليه، ترى اللجنة رفض اعتماد مصروف خدمات المساندة الفنية.

### ٢- خسائر استبعاد أصول ثابتة بمبلغ ٢,٧١٣,٧٥٩ ريال لعام ٢٠٠٤.

#### أ- وجهة نظر المكلف:

رفض اعتماد خسارة استبعاد الأصول الثابتة ٢٠٠٤-٢,٧١٣,٧٥٩ ريال سعودي.

١-٢ بالرغم من تقديم التحليل والمستندات اللازمة لتأييد الخسارة من بيع الأصول الثابتة والمحملة خلال عام ٢٠٠٤م - يراجع خطابنا رقم ٨-٢٣٥٥.ب- الملحق (٣)- عند إجراء الربط النهائي لعام ٢٠٠٤م، إلا أن المصلحة قامت برفض اعتماد هذه الخسارة من استبعاد الأصول الثابتة دون ذكر أي سبب لهذا الرفض.

٢-٢ وكما هو موضح في خطابنا رقم ٨-٢٣٥٥.ب الملحق (٣)، فإن الخسارة من استبعاد الأصول الثابتة المذكورة أعلاه تمثل صافي القيمة الدفترية لتلك الأصول، والتي لم تكن في حالة جيدة للاستخدام، وبالتالي تم إتلافها وشطب من دفاتر الشركة لعام ٢٠٠٤م.

### ٣-٢ لا يجوز للمصلحة رفض حسم مصروف عمل عادي وضروري.

إن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- غير موافقة مع كل احترام على رفض حسم الخسارة من استبعاد الأصول الثابتة المذكورة أعلاه، على أساس أن المصروف أعلاه يمثل تكلفة أصول غير قابلة للاستخدام تم إتلافها خلال عام ٢٠٠٤م، وهو مصروف عمل عادي وضروري، ووفقاً لأحكام المادة ١٤(أ) من المرسوم الملكي الكريم رقم ٣٣٢١/٢٨/٢٠١٧، فإن رفض اعتماد حسم مصروف العمل الضروري والعادي هذا يعتبر إجراء من غير أساس.

## المادة ١٤ (أ) من المرسوم الملكي الكريم رقم ٣٣٢١/٢٨/٢/١٧

كما يسر شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تورد فيما يلي نص المادة ١٤ (أ) من المرسوم الملكي الكريم للاطلاع سعادتكم:

"أن المبالغ التي يحق حسمها لتقدير الأرباح الصافية للشركة بموجب هذا النظام هي:

أ- كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة، بما في ذلك مبلغ معقولاً لرواتب المستخدمين، ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية".

نرفق نسخة من المادة ١٤ (أ) من المرسوم الملكي الكريم رقم ٣٣٢١/٢٨/٢/١٧ في الملحق (٤) تسهيلاً للاطلاع سعادتكم.

### ٤-٢ ملخص

استناداً إلى الحقائق والتوضيحات المقدمة أعلاه، تأمل شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- من المصلحة التكرم باعتماد حسم الأصول الثابتة المشطوبة أعلاه، كمصروف فعلي يحق حسمه لعام ٢٠٠٤م، وإجراء ربط معدل لعام ٢٠٠٤م على ضوء ذلك".

### ب- وجهة نظر المصلحة:

استندت المصلحة في رفض قبول خسارة الأصول الثابتة البالغة (٢,٧١٣,٧٥٩) ريال في ضوء عدم تقديم الشركة أية تفاصيل لكيفية حدوث تلك الخسارة، حيث طلب فريق الفحص الميداني من الشركة تقديم كشف تفصيلي بالأصول المستبعدة والقيمة البيعية لكل أصل، ولم تقدم الشركة الكشف المطلوب رغم منحها مهلة شهر لتقديمه (مرفق محضر أعمال صفحة ٨)، واكتفت بالقول: إن الأصول المشطوبة خلال العام مبلغ (٣,٣١٥,٥٣٨) ريال تم تحويل مبلغ (٦٠١,٧٧٨) ريال إلى المركز الرئيسي بالقيمة الدفترية، واعتبر الباقي مبلغ (٢,٧١٣,٧٥٩) ريال كخسارة حملت على الحسابات. وحيث إن تلك الأصول لم يتم عرضها للبيع، فإن المصلحة ترى عدم أحقية الشركة في تحميل تلك الخسائر لا سيما أنه لو تم عرضها للبيع من المحتمل أن تغطي القيمة البيعية كامل قيمة الأصول أو جزءاً منها.

وفي ظل ما تم إيضاحه أعلاه، فإن المصلحة ترى عدم اعتماد حسم قيمة الأصول الثابتة المشطوبة بصافي القيمة الدفترية وعدم اعتمادها كمصروف فعلي؛ لعدم قيام الشركة بعرض تلك الأصول للبيع.

### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى أن خسارة استبعاد الأصول الثابتة هي مصروف يمثل تكلفة أصول مستبعدة تم إلتافها في عام ٢٠٠٤م، بينما ترى المصلحة أن الشركة لم تقدم الإثبات المستندي لحدوث تلك الخسارة.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية، والوقائع التي تمت خلال جلسة الاستماع، والمذكرات المقدمة من قبل الطرفين، اتضح أن المكلف قدم بياناً تحليلياً بالأصول الثابتة المستبعدة، موضحاً بها التكلفة التاريخية لكل أصل، ولم يشتمل البيان على النسب المستخدمة من قبل المكلف والنسب النظامية والفرق بينهما. وبالتالي، تعذر حساب القيمة الدفترية للأصول، وهذا يؤدي إلى صعوبة حساب الخسائر. وبالتالي، يتعذر قبول حسم هذه الخسائر؛ لعدم تقديم الإثبات المستندي استناداً إلى القرار الوزاري رقم ٢٠٥٧ وتاريخ ١٤١٦/٩/٢ هـ فقرة (ج).

عليه، ترى اللجنة عدم حسم خسائر الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٤م.

### ٣- تكاليف الرواتب مبلغ ٨,٣٠٠,٢٨٦ ريال لعام ٢٠٠٥م ومبلغ ٩٧٥,٤٧٨ ريال لعام ٢٠٠٦م.

#### أ- وجهة نظر المكلف:

عند إجراء الرطبين النهائيين للسنتين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، قامت المصلحة برفض اعتماد حسم تكاليف الرواتب والأجور كمصروف يحق حسمه للسنوات المذكورة. استندت معالجة المصلحة على أساس أن هذه التكاليف قد تم التصريح عنها كتكاليف رواتب متنوعة في شهادات مراجعي الحسابات بشأن عناصر الرواتب والأجور غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية للسنتين أعلاه، وأنها لم تؤيد بمستندات.

وكما تلاحظ المصلحة من محضر الفحص الميداني الملحق (٥)، فإن مفتشي المصلحة لم يطلبوا إطلاقاً أي تحليل أو مستندات مؤيدة بخصوص التكاليف أعلاه خلال الفحص الميداني. ولو كان مفتشو المصلحة قد طلبوها، لقدمت شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- بكل تأكيد تفاصيل النفقات أعلاه إلى المصلحة.

يسر شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تقدم الآن بياناً تحليلياً يظهر طبيعة المصاريف المدرجة ضمن تكاليف الرواتب المتنوعة أعلاه لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م على التوالي الملحق (٦). وسوف تقدم شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- المستندات المؤيدة لأي بند تكاليف مصرح عنه في التحليل المرفق إذا ما رغبت المصلحة في ذلك.

وفي هذا الخصوص، تود شركة ( أ ) فرع المملكة العربية السعودية أيضاً أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى المادة ١٢ من نظام ضريبة الدخل الجديد والتي تنص على أن: "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسدد أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية، هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي، باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى في هذا الفصل".

نرفق نسخة من المادة ١٢ في الملحق (٧) تسهيلاً للاطلاع سعادتكم.

وبما أن تكاليف الرواتب أعلاه هي مصاريف عمل ضرورية لتحقيق دخل شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- الخاضع للضريبة لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، وبناءً على أحكام المادة ١٢ من نظام ضريبة الدخل الجديد، فإنه لا مبرر للمصلحة لرفض اعتماد هذا المصروف كتكلفة فعلية يحق حسمها من دون الاطلاع على المستندات المؤيدة اللازمة.

#### ملخص:

استناداً إلى الحقائق أعلاه، تأمل شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- من المصلحة الموقرة إصدار ربط معدل لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، يتم فيه اعتماد تكاليف الرواتب المتنوعة كمصروف فعلي يحق حسمه للسنوات المذكورة".

#### ب- وجهة نظر المصلحة:

استندت المصلحة في رفض بند الرواتب والأجور للأمينين المذكورين في ضوء الفحص الميداني الذي تم لحسابات الشركة، ففي عام ٢٠٠٥م حيث أظهرت الحسابات رواتب وأجوراً، طبقاً للحسابات والإقرار الضريبي مبلغ (٢٠٧,٨٦٩,٨٨٤) ريال، منها رواتب وأجور مؤيدة بشهادة التأمينات الاجتماعية مبلغ (٦٥,٦٢٩,٨٧١) ريال بغارق مقداره (١٤٢,٢٤٠,٠١٣) ريال.

وعند طلب فريق الفحص الميداني شهادة المحاسب القانوني ..... بتاريخ ١٤٢٩/١١/٣ هـ بالرواتب والأجور، اتضح أن إجمالي الرواتب والأجور بموجب السجلات مبلغ (١٩٩,٧٧٤,٦٢٤) ريال، بينما الإقرار المعدل المقدم من الشركة للمصلحة بخطاب المحاسب القانوني ..... بحوالي ستة أشهر، ومما يوضح أن الإقرار الجديد المعد كان معروفاً لدى المحاسب القانوني عند إعداد شهادته.



وعليه، فإن المصلحة رفضت فرق الرواتب غير المؤيدة مستنداً، حيث لم يرد ضمن شهادة التأمينات الاجتماعية، أو شهادة المحاسب القانوني بتاريخ ١٤٢٩/١١/٣ هـ (مرفق صورة من محاضر الأعمال صفحة ١٢) المتعلقة بهذا البند، ورغم ذلك قامت الشركة بإرفاق شهادة جديدة من المحاسب القانوني ... .. تؤكد أن الرواتب والأجور طبقاً لسجلات الشركة (٢٠٧,٨٦٩,٨٨٥) ريال، وورد ضمن بند الرواتب والأجور غير الخاضعة المبلغ السابق رفضه البالغ (٨,٣٠٠,٢٨٦) ريال تحت بند تكاليف رواتب متنوعة أخرى، ولم يظهر هذا المصروف عند تقديم نفس المحاسب القانوني لشهادته السابقة بتاريخ ١٤٢٩/١١/٣ هـ، رغم أن نفس الإقرار كان موجوداً لديه، ولم تقم بتقديم الشهادة الجديدة إلا عندما اتضح لفريق الفحص الميداني هذا الفرق، ولم ترفق أية مستندات تؤكد صحة ذلك، وهذا التناقض في الشهادات أدى إلى عدم جديتها ومن ثم رفض المصلحة لفرق الرواتب غير المؤيدة مستنداً وبالبلغ قيمته (٨,٣٠٠,٢٨٦) ريال لعام ٢٠٠٥م ومبلغ (٩٧٥,٤٧٨) ريال لعام ٢٠٠٦م.

وعليه، فإن المصلحة ترى سلامة إجراءاتها في رفض تلك الرواتب لعدم نظاميتها وعدم مصداقية الشهادات الصادرة من المحاسب القانوني للشركة".

### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى أن تكاليف الرواتب لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م هي مصاريف فعلية وضرورية لتحقيق الدخل، بينما ترى المصلحة أن هذه المصاريف غير مؤيدة بمستندات ثبوتية.

وبرجع اللجنة إلى ملف القضية والمذكرات المقدمة من الطرفين، ومحضر أعمال الفحص الميداني، تبين أن مقدار الرواتب لعام ٢٠٠٥م مبلغ (٢٠٧,٨٦٩,٨٨٤) ريال طبقاً لحسابات المكلف والإقرار، بينما الوارد في شهادة التأمينات الاجتماعية مبلغ (٦٥,٦٢٩,٨٧١) ريال. وقدم المكلف أثناء الفحص شهادة من المحاسب القانوني ..... مؤرخة في ١٤٢٩/١١/٣ هـ، تفيد أن الرواتب والأجور مبلغ (١٩٩,٧٧٤,٦٢٤) ريال، وفي عام ٢٠٠٦م الرواتب طبقاً للحسابات والإقرار مبلغ (٢٤٣,٠٠٧,٨٤٢) ريال، بينما في شهادة التأمينات الاجتماعية مبلغ (١٠٥,٤٠٦,٠٥٩) ريال، وقد طلبت اللجنة من ممثلي المكلف تقديم الإثبات المستندي لتكاليف الرواتب الأجور، ولم يقدم ما يؤيد وجهة نظرهما ويثبت صحة ادعائهما.

ولوجود اختلاف بين الرواتب والأجور المحملة في حسابات المكلف وشهادة التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، والتي تعد دليلاً للتحقق من صحة مبلغ الرواتب والأجور في ظل وجود تضارب في شهادة المحاسب القانوني لعام ٢٠٠٥م، عليه ترى اللجنة تأييد المصلحة في إضافة الفرق في الرواتب والأجور بين الوارد في حسابات المكلف وشهادة التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، عملاً بأحكام المادة (٩) الفقرة (١/أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

### ٤- ضريبة الاستقطاع على أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات اتصالات هاتفية بواقع ١٥% بدلاً من ٥%.

%٥.

ربط ضريبة استقطاع ١٥% بدلاً من ٥% على أتعاب خدمات متنوعة مدفوعة إلى جهات منتسبة.

٤-١ عند احتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل خدمات إلى جهات منتسبة غير مقيمة، قامت المصلحة بتطبيق ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ضريبة استقطاع بنسبة ٥%، كما تم النص عليه تحديداً في نظام ضريبة الدخل السعودي الجديد بشأن هذا النوع من الدفعات. ونورد فيما يلي تحليلاً للالتزام ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة للسنوات من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م:

نوع الخدمات	٢٠٠٤م	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م	المجموع
عمليات المملكة العربية السعودية الخدمات الفنية	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي
١- ( ت )	٥٠٣,٥٨٤	٨٤٧,٥٠٤	٢,٠٧٦,٥٠٦	٣,٤٢٧,٥٩٤
٢- ( خ )	٨٧٤,٣٣٨	١,٣١٧,٥٨٤	٢,٢٣٠,٣٥٥	٤,٤٢٢,٢٧٧
٣- ( ع )	٣٢٥,٩٥٥	٢,١٤١,٢٥٥	-	٢,٤٦٧,٢١٠
٤- ( و )	-	٣,٩٧٦,١٢٥	١٣,٦٠٠,٨٩٨	١٧,٥٧٧,٠٢٣
٥- ( ش )	-	٨٨,٦٨٤	-	٨٨,٦٨٤
٦- ( ب )	-	-	٣٥,٤٦٥	٣٥,٤٦٥
٧- ( ث )	-	-	٢٢,٢٨٣	٢٢,٢٨٣
٨- ( ك )	١٠٠,٠٧٥	-	-	١٠٠,٠٧٥
خدمات اتصالات دولية				
١- ( غ )			١٠,٦٥٣,٢٧٨	١٠,٦٥٣,٢٧٨
٢- ( ف )	-	-	٨١٩,٤٢٦	٨١٩,٤٢٦
عمليات المنطقة المحايدة الخدمات الفنية والاستشارية				
١- ( ط )	٣٩,٥٥٨	١٦,٧٣٣	١٢,٩٧٧	٦٩,٢٦٨
٢- ( ي )	٨٠,٠٨١	٦٨,٠٣٥	٦٧,٩٦٧	٢٢٥,٠٨٣
٣- ( ل )	-	-	٥٧,٨٤٠	٥٧,٨٤٠
٤- ( ذ )	-	-	٥٧,٨٤٠	٥٧,٨٤٠
ضريبة الاستقطاع الإضافية بنسبة ١٠%	١,٩٢٣,٥٩١	٨,٦١٧,١٧٠	٢٩,٥٨٥,٩٩٥	٤٠,١٢٦,٧٥٦

٢-٤ إن الشركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية - غير موافقة، ومع كل احترام، على معالجة المصلحة أعلاه، وتود أن تقدم التوضيحات التالية للدراسة من قبل المصلحة.

٣-٤ يجب تطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل على احتسابات ضريبة الاستقطاع.

١-٣-٤ تدرك المصلحة الموقرة أن المادة ٦٨ والمادة ٦٣ من النظام ولائحته التنفيذية على التوالي، قد تضمنتا على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

نورد فيما يلي قائمة نسب ضريبة الاستقطاع، التي تنص عليها النظام واللائحة التنفيذية، وذلك لاطلاع المصلحة:

#### ١ - نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (أ) من المادة ٦٨ من النظام:

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
إيجار	٠%
إتاوة أو ريع	١٠%
أتعاب إدارة	٢٠%
دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	٠%
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	٠%
أي دفعات أخرى يحددها النظام على ألا يتجاوز سعر الضريبة	١٠%

#### ٢ - نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (١) من المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية:

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
أتعاب إدارة	٢٠%
إتاوة أو ريع	١٠%
دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة	١٠%
إيجار	٠%
خدمات فنية أو استشارية	٠%

تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	0%
خدمات اتصالات هاتفية دولية	0%
أرباح موزعة	0%
تكاليف قروض	0%
أقساط تأمين أو إعادة تأمين	0%
أي دفعات أخرى	10%

٣-٤-٢ تلاحظ المصلحة الموقرة أن نسب ضريبة الاستقطاع المذكورة أعلاه منصوص عليها بالتحديد في النظام، وفي لائحته التنفيذية بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة من أجل احتساب ضريبة الاستقطاع، وذلك دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة. وتستند نسب ضريبة الاستقطاع فقط إلى طبيعة الدفعة أو الدخل، دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة.

وكما هو موضح في النقطة ٧-٤ أدناه، فإن النظام الضريبي ولوائحته التنفيذية لا يخولان للمصلحة صلاحية تعديل نسبة ضريبة الاستقطاع لأي من الدفعات، مثل أتعاب الإدارة، الإتاوة الربيع، الإيجار، الخدمات الفنية أو الاستشارية، تذاكر الطيران، الشحن الجوي، تكاليف القروض، التأمين ... إلخ، والتي تم تحديدها في النظام الضريبي ولوائحته التنفيذية، ولذا فإن النسب المحددة تكون منطبقة دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

٣-٣-٤ علاوة على هذا، تلاحظ المصلحة الموقرة أيضاً من قائمة نسب ضريبة الاستقطاع المذكورة أعلاه أن كلاً من المادتين ٦٨ و٦٣ من النظام الضريبي ولوائحته التنفيذية على التوالي، ينصان على تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٠% على كافة أنواع "الدفعات الأخرى" التي لا تندرج تحت فئات المدفوعات المنصوص عليها بالتحديد في المادتين المذكورتين. وأن هذه الفئة من المدفوعات "دفعات أخرى" تنطبق بالتحديد على الجهات غير المرتبطة بشأن الخدمات الأخرى المؤداة في المملكة العربية السعودية.

وكذلك فإن الفقرة (١) من المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، تنص أيضاً على تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٠% على جميع أنواع الدفعات الأخرى المدفوعة إلى جهات مرتبطة، والتي لم يتم النص عليها بالتحديد في المادتين ٦٨ و٦٣ على النحو المذكور أعلاه. وهذه الفئة من المدفوعات تنطبق بالتحديد على الجهات المرتبطة فقط بالنسبة للخدمات المؤداة في المملكة العربية السعودية أو في الخارج.

وبناءً على ذلك، فإذا كان أي مبلغ مدفوع إلى جهة غير مقيمة يندرج تحت أي من فئات المدفوعات المحددة المنصوص عليها في المادتين المذكورتين أعلاه من النظام ولوائحته التنفيذية (مثل أتعاب الإدارة، الإتاوة أو الربيع، الإيجار، الخدمات الفنية أو الاستشارية، فوائد القروض، التأمين ... إلخ)، فإنه ينبغي تطبيق النسبة المحددة لذلك النوع من المدفوعات، بصرف النظر عما إذا كانت تلك المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة. ولكن حيثما كان أي مبلغ مدفوع إلى جهة مرتبطة، غير مندرج تحت أي من أنواع الدفعات التي حددت لها نسبة ضريبة استقطاع معينة في النظام وفي اللائحة التنفيذية، فينبغي أن تطبق

عليه نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥%، وهي نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للمبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة المرتبطة.

#### ٤-٣-٤ تعريف الخدمات

كذلك يود موكلنا أن يلفت الانتباه إلى تعريف "الخدمات" المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام على النحو المقتطف أدناه:

"لأغراض هذه المادة والمادة الخامسة من هذا النظام تعني كلمة "الخدمات" أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى".

يتضح من التعريف أعلاه أن "الخدمات" تتضمن كافة الدفعات باستثناء المبالغ التي تدفع مقابل شراء أي سلع أو ممتلكات، أي البنود الملموسة. وبعبارة أخرى، فإن المبالغ المدفوعة مقابل "الخدمات" تتضمن الإيجار والفائدة والعمولة والتأمين والسفر وكافة أنواع الخدمات.

واستنادًا إلى تعريف الخدمات المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام، يتبين أن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات تغطي تشكيلة واسعة من المعاملات أو مصادر الدخل، ومثال ذلك: الإيجار (٥%)، التأمين (٥%)، السفر (٥%)، الفائدة (٥%) الاتصالات الهاتفية الدولية، الخدمات الفنية أو الاستشارية (٥%) أتعاب الإدارة (٢٠%) ... إلخ. بينما يندرج كل ما تبقى من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحدة هي ١٥%.

٥-٣-٤ تأكيدات المصلحة بشأن تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٥% على بعض أتعاب الخدمات المدفوعة إلى جهات مرتبطة.

إن المبدأ المتعلق بتطبيق نسبة الاستقطاع المحددة على خدمات معينة (مثل التأمين، الإيجار، فوائد القروض، أتعاب الإدارة والأرباح الموزعة) على الجهات غير المقيمة، بصرف النظر عن كونها مرتبطة أو غير مرتبطة قد تم تأكيده أيضًا من قبل المصلحة في التوضيحات والتفسيرات الصادرة منها ذاتها للنظام ولائحته التنفيذية على النحو الموضح أدناه. وكما ورد في النقطة ٣-٤-٤ أعلاه، فإن تعريف "الخدمات" يشمل كافة أنواع الدفعات باستثناء المبالغ المدفوعة مقابل "السلع"، لذلك فإن الدفعات مقابل أتعاب الإدارة وفوائد القروض والتأمين والإيجار، تعتبر دفعات مقابل خدمات.

وفي هذا الخصوص يسر شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تورد فيما يلي رد المصلحة على استفسارات المكلفين، مما يثبت قبول المصلحة لمبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة على أساس طبيعة المبلغ المدفوع للجهة غير المقيمة بشكل مستقل عن وضعها كشركة مرتبطة أو غير ذلك.

#### ١-٥-٣-٤ تكاليف القروض (الفوائد)

ردًا على سؤال حول نسبة ضريبة الاستقطاع التي ينبغي تطبيقها على عوائد القروض (الفائدة) المدفوعة إلى المركز الرئيسي أو شركة مرتبطة، أجابت المصلحة بما يلي:

السؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة وعلى عوائد القروض، هل هي ٥% أم ١٥%؟

جواب المصلحة: أما عوائد القروض، فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، مع ملاحظة أنه بجانب خضوع عوائد القروض إذا دفعت إلى مركز رئيسي من فرع مملوك له بالكامل لضريبة الاستقطاع، حسبما تم إيضاحه، فإنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم وفقًا لأحكام الفقرة (١٠/ب) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام.

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق (٨) تسهيلاً لاطلاع المصلحة الموقرة.

#### ٢-٥-٣-٤ التأمين

وردًا على سؤال آخر حول أقساط إعادة التأمين المدفوعة إلى المركز الرئيسي، أكدت المصلحة ما يلي:

السؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي يتم سدادها من فرع المملكة للمركز الإقليمي، أو للمركز الرئيسي إذا كانت:

أ- دفعات مقابل نصيب فرع للمملكة من مصروفات عمومية وإدارية.

ب- أقساط إعادة تأمين.

ج- دفعات نقدية للاستثمار؟

جواب المصلحة: تخضع حصة الفرع لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% عن المصروفات الإدارية والعمومية، و٥% عن أقساط إعادة التأمين.

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق (٩) تسهيلاً لاطلاع المصلحة الموقرة.

#### ٣-٥-٣-٤ الإيجار

في توضيح حول نسبة ضريبة الاستقطاع على مبالغ الإيجار المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة وغير مرتبطة أكدت ما يلي: "المبالغ المدفوعة مقابل إيجارات معدات خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، سواء دفعت إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة، استنادًا لمقتضى المادة الثامنة والستين من النظام، والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق (١٠) تسهيلاً لاطلاع المصلحة.

#### ٤-٥-٣-٤ أتعاب الإدارة

بالإضافة إلى ما سبق، تدرك المصلحة الموقرة أنه في حالة دفع أتعاب الإدارة إلى وجهات غير مقيمة مرتبطة، فإن المصلحة بخلاف الإجراء المتبع لديها في حالة الخدمات الفنية أو الاستشارية - وهو تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% - تقوم بتطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٢٠%، أي نسبة ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، بدلاً من ١٥%.

#### ٥-٥-٣-٤ الأرباح الموزعة بالنسبة لدفع الأرباح الموزعة إلى الشريك غير المقيم، أكدت المصلحة ما يلي:

سؤال: هل تخضع شركة الأموال المقيمة عن حصة الشركاء غير السعوديين فيها لضريبة خلاف نسبة الـ ٢٠% المقررة بالمادة السابعة من النظام عند توزيع الأرباح؟

جواب المصلحة: قضى النظام الضريبي الجديد في مادته الخامسة فقرة (أ-٦) على أن الأرباح الموزعة من شركة مقيمة تعتبر دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، كما قضت المادة الثالثة والستون من اللائحة التنفيذية على استقطاع ضريبة بنسبة ٥% من الأرباح الموزعة على الشركاء غير المقيمين".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق (١١) تسهيلاً لاطلاع المصلحة.

#### ٦-٣-٤ ملخص:

بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، وفي ضوء توضيحات المصلحة المذكورة آنفًا، يتبين أن المصلحة ذاتها قد أكدت مبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على أساس طبيعة المبلغ المدفوع، مثل الإيجار، الأرباح الموزعة، التأمين، أتعاب الإدارة والفائدة، بشكل مستقل عن كون الجهة المستفيدة مرتبطة أو غير مرتبطة. ولكن في حالة دفع مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، ناقضت المصلحة الإجراء المتبع من قبلها نفسها، حيث إنها بدلاً من تطبيق نسبة الـ ٥% المنصوص عليها بالتحديد في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، طبقت نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥%.

بناء على ذلك، تعتقد شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية - أن المصلحة تمشيًا مع الإجراءات المتبعة لديها في حالة الخدمات الأخرى (مثل الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة.. إلخ) المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، سوف تقوم باحتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على مبالغ الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية المدفوعة إلى جهات مرتبطة، حيث إن هذه النسبة نص عليها بالتحديد في المادة ٦٣ والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ونظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي.

#### ٤-٤ إن تطبيق نسب ضريبة مختلفة على أساس العلاقة يعتبر تمييزًا.

يود موكلنا أن يشير إلى أنه بالنسبة إلى مدفوعات الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية فقط، طبقت المصلحة نسبي ضريبة استقطاع مختلفتين، أي ٥% و ١٥%، على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة، وبالنسبة لكافة الدفعات الأخرى مقابل الخدمات، حسبما أوضحنا أعلاه، تطبق المصلحة نسبة ضريبة استقطاع موحدة دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة، وذلك كما هو الحال بالنسبة لأتعاب الإدارة والإيجار والتأمين والفائدة.. إلخ. وهذا يثبت بوضوح أن موقف المصلحة متقلب بالنسبة للخدمات الفنية أو الاستشارية، وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية، ولذا يحتاج إلى المراجعة.

وفي ضوء الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية - أن تطبيق المصلحة لنسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على مبالغ الخدمات الفنية أو الاستشارية، وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية التي تدفع إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، والتي حددت لها اللائحة التنفيذية ونظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٥% - هو إجراء غير منصف، ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية السعودية التي لا تشجع على التمييز في المعاملة بين المكلفين.

#### ٥-٤ تنطبق نسبة الـ ١٥% عند عدم تحديد نسب مستقلة في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لذلك النوع من

#### الدفعات أو الدخل.

يود موكلنا الإفادة أن نسبة الـ ١٥% المحددة في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية للمبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل خدمات، تنطبق على تلك الأنواع من الدفعات التي لم تحدد لها نسبة مستقلة في المادة ٦٨ من النظام أو المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

ومثال ذلك: تنطبق نسبة الـ ١٥% على أنواع الدفعات التالية؛ لأن المادتين المذكورتين أعلاه لا يغطيانها بشكل مستقل:

- خدمات التدريب.
- خدمات الاستقدام.
- خدمات البيع والتسويق.

- خدمات الشراء.

- أتعاب معالجة الرواتب.

- الخدمات العمومية والإدارية.

وفي هذا الخصوص، تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلفت انتباه المصلحة كذلك إلى أنها تصرح تلقائيًا عن الخدمات الأخرى، مثل خدمات التدريب والاستقدام ومعالجة الرواتب تحت فئة "دفعات إلى جهات مرتبطة مقابل خدمات"، وتسدد ضريبة الاستقطاع المستحقة عليها بنسبة ١٥% في إقرارات ضريبة الاستقطاع.

يتبين من التوضيح والأمثلة المذكورة أعلاه، أنه لدى المصلحة مبرر لتطبيق نسبة ١٥% على أي دفعة من الدفعات، إذا لم يتم تحديد نسبة ضريبة استقطاع مستقلة لها في النظام. ولكن، بما أنه تم تحديد نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٥% لأتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية، فإنه ينبغي تطبيق تلك النسبة على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة على حد سواء، ودون تمييز.

#### ٦-٤ النظام الضريبي لا يجيز للمصلحة تطبيق نسبتي ضريبة مختلفتين على نفس الدفعة أو نوع الدخل.

يود موكلنا أن يشير إلى أن النظام الضريبي، أي المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، قد حدد بشكل واضح نسبًا ضريبية مختلفة على أساس نوع الدفعة أو الدخل. وهذا النظام الضريبي لا ينص على تطبيق نسبتي ضريبة مختلفتين على نفس الدفعة أو نوع الدخل، على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة.

إن نسب ضريبة الاستقطاع المحددة بالمادة ٦٨ من النظام، لا يجوز تغييرها تحت أي ظرف من الظروف إلا بمرسوم ملكي من عاهل المملكة العربية السعودية.

لقد حددت المادة ٦٨ من النظام نسب ضريبة الاستقطاع على النحو التالي: الإيجار ٥%، الإتاوة أو الربح ١٥%، أتعاب الإدارة ٢٠%، تذاكر الطيران أو الشحن البحري ٥%، وأي دفعات أخرى غير محددة في النظام على ألا يتجاوز سعر الضريبة ١٥%.

يود موكلنا أن يلفت انتباه سعادتكم إلى البند الأخير، وهو "أي دفعات أخرى غير محددة في النظام على ألا يتجاوز نسبة الضريبة ١٥%"، واستنادًا إلى هذا النص حددت اللائحة التنفيذية نسبًا مختلفة لضريبة الاستقطاع على أساس نوع الدفعة أو الدخل بموجب المادة ٦٣ على النحو الموضح في النقطة ٤-٣-١ أعلاه.

إن المادتين المذكورتين أعلاه، أي المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، قد حددتا بوضوح النسب التي ينبغي تطبيقها على الجهات المرتبطة والجهات غير المرتبطة على حد سواء ودون تمييز. وهاتان المادتان لا تجيزان للمصلحة تعديل أي نسبة محددة لأي دفعة أو دخل في هاتين المادتين.

وعلى سبيل المثال، فإن النسبة المحددة للخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية هي ٥% -بموجب المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية والمادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي- ولا يجوز للمصلحة تطبيق أي نسبة مختلفة على أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية المدفوعة لجهة مرتبطة. وكذلك حددت نسبة أتعاب الإدارة بـ ٢٠% (المادة ٦٨) ولا يجوز للمصلحة تطبيق نسبة مختلفة إذا تم دفع أتعاب الإدارة إلى جهة مرتبطة.

واستنادًا إلى هذين المثالين وإلى التوضيح المذكور أعلاه، يعتقد موكلنا اعتقادًا جازمًا أن نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية هي ٥%، بموجب المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية والمادة



٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي، وهي ما يجب تطبيقه على الجهات المرتبطة والجهات غير المرتبطة دون أي تمييز.

#### **٧-٤ لا يجوز للمصلحة تعديل أي نسبة ضريبة استقطاع منصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام أو المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.**

يود موكلنا أن يلفت الانتباه إلى المادة ٧٩ من النظام والتي تحدد الصلاحيات الممنوحة لمعالي وزير المالية. وتسهيلاً لاطلاع سعادتكم نورد فيما يلي مقتطفاً للصلاحيات الممنوحة لمعالي وزير المالية بموجب المادة ٧٩.

"لوزير الصلاحيات الآتية:

أ- إصدار اللائحة التنفيذية لهذا النظام.

ب- إصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية لوضع هذا النظام موضع التنفيذ.

ج- تعديل المجموعات ونسب الاستهلاك الواردة في المادة السابعة عشرة من هذا النظام.

د- إسقاط دين الضريبة والغرامات متى توفرت أسباب استحالة تحصيلها وتحدد اللائحة الحالات التي يستحيل معها التحصيل.

هـ- منح مكافآت بناء على توصيات مدير عام المصلحة للموظفين المتميزين في أداء أعمالهم وتحدد اللائحة شروط وضوابط منح هذه المكافأة".

يظهر من الصلاحيات المذكورة أعلاه، أنه في حين أن معالي وزير المالية مفوض على وجه التحديد بتعديل مجموعات ونسب الاستهلاك الواردة في النظام الضريبي، إلا أن وزير المالية لم يمنح تفويضاً من هذا القبيل لتعديل أي نسبة ضريبة واردة في النظام أو في اللائحة التنفيذية.

واستناداً إلى أحكام المادة ٧٩ من النظام، يعتقد موكلنا أنه لا يجوز للمصلحة تعديل أي نسبة ضريبة استقطاع منصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام، أو المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

وبما أن النسب المنطبقة على دفعات الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية واردة في هاتين المادتين، فإن النسبة المنصوص عليها، وهي ٥% للخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية، ينبغي تطبيقها على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة وغير مرتبطة.

#### **٨-٤ نسبة الضريبة ليست قائمة على أساس العلاقة بين الطرفين بموجب النظام الضريبي القديم.**

يود موكلنا أن يشير إلى أن الخدمات الفنية أو الاستشارية كانت تخضع للضريبة بموجب النظام الضريبي القديم، على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠%. وقد كانت نسبة الربح التقديري ونسبة الضريبة المطبقة على هذه المعاملة، هي نسبة موحدة للجهات غير المقيمة المرتبطة وغير المرتبطة دون تمييز. ولم يكن في النظام الضريبي القديم، أو في الإجراءات المتبعة لدى المصلحة أي تمييز في المعاملة، حيث عوملت الجهات المرتبطة وغير المرتبطة على قدم المساواة بتطبيق نسبة ضريبة موحدة.

كذلك نص النظام الضريبي الجديد واللائحة التنفيذية على نسبة ضريبة موحدة لكل الجهات دون أي تمييز بينها، ولكن المصلحة قررت تطبيق نسب ضريبة مختلفة على نفس مصدر الدفعات أو الدخل على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة.

**٩-٤ أساس الربط الضريبي التقديري المنصوص عليه في النظام الضريبي الجديد وفي اللائحة التنفيذية لا يتضمن أي تمييز على أساس العلاقة بين الأطراف.**

تتضمن المادة ١٦(٤) من اللائحة التنفيذية أساس وتفاصيل نسب الأرباح التقديرية لمختلف أنواع النشاطات. وتسهيلاً لاطلاع سعادتكم نورد فيما يلي مقتطفاً للجزء المعني من المادة المذكورة:

"يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف:

الفئة	النشاط / المهنة	نسبة الأرباح
١	الإتاوات والريع	٧٠%
٢	أتعاب الإدارة	٨٠%
٣	الخدمات فنية أو استشارية	٢٠%
٤	أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين	٢٠%
٥	مكاتب الخدمات العامة	٢٠%
٦	محلات بيع الفواكه والخضروات واللحوم والأسماك والطيور والمواشي	١٠%
٧	محطات البنزين	١٠%
٨	المقاولون في مجال الأعمال الإنشائية	١٠%
٩	الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه	١٥%

يتبين من المادة المذكورة أعلاه، أن نسب ضريبة الأرباح التقديرية تم تحديدها على أساس طبيعة النشاط / المهنة، ولم يرد أي ذكر لأي اعتبار بخصوص العلاقة بين أطراف المعاملة. وتلاحظ المصلحة أنه يتم تطبيق نسبة ضريبة موحدة بواقع ٢٠% على نسب ضريبة الأرباح التقديرية المذكورة أعلاه لتحديد الالتزام الضريبي المستحق.

وهذه الحقيقة تثبت مرة أخرى وبوضوح، أن النظام الضريبي الجديد والإجراءات المتبعة لدى المصلحة لا تميز بأي شكل من الأشكال بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، إذ يتم تحديد الالتزام الضريبي فقط على أساس طبيعة النشاط أو مصدر الدخل. وعلى سبيل المثال، لو كانت مصادر الدخل إتاوات فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديري بواقع ٧٥% لاحتساب الوعاء الضريبي، ولو كان مصدر الدخل أتعاب إدارة فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديري بواقع ٨٠% لاحتساب الوعاء الضريبي، وفي كلتا الحالتين تحتسب الضريبة بنسبة ٢٠% دون أي اعتبار بين أطراف المعاملة.

#### ١٠-٤ الخلاصة النهائية:

بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- اعتقادًا جازمًا أن إجراء المصلحة ربط ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات فنية أو استشارية وأتعاب خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية إلى جهات مرتبطة، بينما توجد نسبة ضريبة استقطاع محددة لهذه المدفوعات في اللائحة التنفيذية، ونظام ضريبة الدخل الجديد بواقع ٥% - هو إجراء:

(أ) يتعارض مع ما نصت عليه المادة ٦٨ من النظام، والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

(ب) يتناقض مع إجراءات المصلحة بشأن المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل الخدمات، مثل الإيجار والتأمين والفائدة والأرباح الموزعة وأتعاب الإدارة ... إلخ.

بناء على ذلك، تأمل شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تتكرم المصلحة بإلغاء ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة بزيادة قدرها ١٠% على المبالغ المدفوعة مقابل الأتعاب الفنية والاستشارية إلى جهات مرتبطة خلال السنوات ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م".

#### ب- وجهة نظر المصلحة:

"رغم أن المصلحة لديها تحفظ على أحقية الشركة في الاعتراض على ضريبة الاستقطاع؛ لأنها ليست المكلف بدفع الضريبة، وأن دورها يقتصر على استقطاع الضريبة وتوريدها للمصلحة طبقًا للنظام، إلا أننا نورد فيما يلي وجهة نظرنا بشأن الاعتراض المقدم من الشركة:

١- الاعتراض على فرض ضريبة استقطاع بنسبة (١٥%) على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات مرتبطة، حيث استندت المصلحة في ذلك إلى المادة (٦٨) الفقرة (أ/٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ، والتي تنص على: "يجب على كل مقيم - سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف مقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة- استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية ومن ضمنها"، أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا تتجاوز سعر الضريبة (١٥%)، وحددت اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ المادة (٦٣) الفقرة (١)، على أن يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية:

- أتعاب إدارة (٢٠%).

- إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة (١٥%).

- إيجار، خدمات فنية أو استشارية وتذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أو خدمات اتصالات هاتفية دولية، أرباح موزعة، عوائد قروض تقسيط، تأمين أو إعادة تأمين (٥%).

- أي دفعات أخرى (١٥%).

ويلاحظ مما ذكر أعلاه، أن المادة المذكورة نصت صراحة على أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة، تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%)، ولا مجال للاجتهاد أو التعديل الذي ذهب إليه المحاسب القانوني في اعتراضه عندما قام بعرض الجدول الخاص بنسب الضريبة الواردة باللائحة التنفيذية المادة (٦٣) الفقرة (١)، حيث قام بفصل دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة عن إتاوات والريع والتي تخضع لنسبة ضريبة (١٥%).

٢- أن ما ورد في اعتراض الشركة من أن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية لم يرد بها ما يميز الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وأن نسبة ضريبة الاستقطاع تستند فقط إلى نوع الدفعة أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة، فإن ذلك القول مردود عليه بأن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل فقرة (٢/أ) أخضعت الإتاوة والريع إلى نسبة ربح (١٥%)، كما أن المادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية نصت على أن الإتاوة والريع والدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة (١٥%).

ومقتضى هذا النص، أن الخدمات المدفوعة للمركز الرئيسي أو الشركات المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع (١٥%)، دون تحديد لنوعية الخدمات المقدمة من المراكز الرئيسية أو الشركات المرتبطة، أي أن الخضوع لنسبة الـ (١٥%) تكون واجبة التطبيق على أي مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيسي أو الشركات المرتبطة مقابل تقديم الخدمات، والتي لم يرد تحديد لطبيعتها.

٣- أن ما ورد في اعتراض الشركة من أن تأكيدات المصلحة بشأن تطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع بواقع (١٥%) على بعض الخدمات المدفوعة لجهات مرتبطة، ومنها عوائد القروض، التأمين، الإيجار، الأرباح الموزعة، رغم أنها مدفوعات لجهات مرتبطة، فيتم إخضاعها لنسبة الـ (١٥%).

نفيد بأن تلك البنود لا تعد من قبيل الخدمات المقدمة من المركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة، حيث إن بنود التأمين والقروض تقدمها جهات غير مرتبطة. ونأخذ مثالاً على ذلك التأمين، وهي غالباً ما تكون بوالص التأمين موقعة بين المركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة، ويحمل الفرع بالمملكة بجزء من بوليصة التأمين من قبل المركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة، وفي هذه الحالة يكون مقدم الخدمة للمركز الرئيسي وفرع المملكة جهة غير مرتبطة، ويتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بواقع (٥%)، أما الخدمات المقدمة مباشرة من المركز الرئيسي أو شركة مرتبطة، فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%)، وينطبق هذا المثال على القروض.

هذا، ونود الإشارة هنا إلى أن المرفق رقم (٨) الوارد في اعتراض المحاسب القانوني، ينص على أن المبالغ التي تدفع مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة لجهة خارجية - بما فيها المركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة - تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%)، وهذا دليل على علم الشركة بأن مثل تلك الخدمات تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%)، وليس (٥%) كما تدعي الشركة في اعتراضها.

٤- بخصوص إفادة الشركة في اعتراضها، بأن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بواقع (١٥%) على مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية التي تدفع إلى جهات غير مقيمة مرتبطة - إجراء يتسم بالتمييز ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية السعودية التي لا تشجع على التمييز في المعاملة بين المكلفين، فإن ذلك القول مردود عليه بأن ما يطبق على هذه الشركة هو ما يطبق على سائر المكلفين، دون تمييز بين شركة وأخرى، وأن ما يتم تطبيقه هو ما نص عليه نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية.

٥- بخصوص ما أفاد به المحاسب القانوني من أن نسبة الـ (١٥%) المحددة في المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للمبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل خدمات، تنطبق على تلك الأنواع من المدفوعات التي لم تحدد لها نسبة مستقلة في المادة (٦٨) من النظام أو المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، نفيد بأن المواد المذكورة حددت وبشكل واضح أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع (١٥%).

وعليه، لا يجوز الاجتهاد مع نص صريح تم بموجبه تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع.

٦- بخصوص ما ورد في الاعتراض، من أن نسب ضريبة الاستقطاع المحددة بالمادة (٦٨) من النظام لا يجوز تغييرها تحت أي ظرف من الظروف إلا بمرسوم ملكي، وأن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل حددت نسب ضريبة الاستقطاع على

أساس طبيعة الدفعة أو الدخل، ولا ينص على تطبيق نسب ضريبة مختلفة عن نفس الدفعة أو الدخل، على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة - نفيد بأن المعاملة (٧٩) الفقرة (أ) أعطت الصلاحية لمعالي وزير المالية في إصدار اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) في ١٥/١/١٤٢٥هـ، وقد تم إصدار اللائحة التنفيذية بالخطاب الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ، ونصت في مادتها (٦٣) البند (١) على إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل إتاوة أو ريع، أو دفعات مقابل خدمات، للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة لنسبة (١٥%) ضريبة استقطاع.

٧- بخصوص إفادة الشركة في اعتراضها بأن المادة (٧٩) لم تمنح معالي وزير المالية تفويضًا لتعديل أي نسب ضريبة واردة في النظام أو في اللائحة التنفيذية - فإن ذلك القول مردود عليه، بأن المادة (٧٩) من النظام الضريبي أعطت لمعالي وزير المالية صلاحيات إصدار اللائحة التنفيذية للنظام، وإصدار التعليمات، واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية لوضع هذا النظام موضع التنفيذ. وحيث إن اللائحة التنفيذية - والتي تم اعتمادها من معالي وزير المالية - نصت في المادة (٦٣) الفقرة (١) على أن الإتاوة أو الريع أو الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي وشركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%). وعليه، فإن ما تدعيه الشركة بهذا الشأن في غير محله، لا سيما وأن معالي وزير المالية لديه الصلاحية الكاملة في إعداد اللائحة التنفيذية للنظام، واتخاذ أية إجراءات يراها ضرورية لوضع النظام موضع التنفيذ.

٨- بشأن ما ورد في اعتراض الشركة من أن نسبة الضريبة ليست قائمة على أساس العلاقة بين الطرفين بموجب النظام الضريبي القديم - نفيد بأن النسبة موضوع الاعتراض هي من تاريخ ٣٠/٧/٢٠٠٤م وللعامين الماليين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م. ومن ثم، لا يجوز أن تدفع الشركة بتبريرات وتستند إلى نظام ضريبي تم إلغاؤه بموجب المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الجديد الفقرة (ج)، والتي تنص على إلغاء هذا النظام نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) بتاريخ ٢١/١/١٣٧٠هـ وتعديلاته، ونظام ضريبة الدخل بالإضافة على الشركات المشغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٧٦٣٤) في ١٦/٣/١٣٧٠هـ وتعديلاته، ونظام ضريبة استئجار الغاز الطبيعي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٧) بتاريخ ٢٥/٦/١٤٢٤هـ، كما نصت الفقرة (د) من نفس المادة على أنه يسري مفعول أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (٦٨) من هذا النظام من تاريخ نفاذه.

٩- بخصوص إفادة المكلف في اعتراضه بأن أساس الربط الضريبي التقديري المنصوص عليه في النظام الضريبي الجديد وفي اللائحة التنفيذية لا يتضمن أي تمييز على أساس العلاقة بين الأطراف. ونرد على ذلك بأن الشركة لم تميز في اعتراضها بين الضريبة الواردة في المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية، وبين الضريبة الواردة في المادة (٦٣). حيث إن الأولى متعلقة بتحديد صافي الربح الخاضع لضريبة الدخل، أما الثانية فهي متعلقة بضريبة الاستقطاع. ومن ثم، لا يجوز الربط بين المادتين؛ لاختلاف نوع الضريبة في كل منهما.

وفي ظل هذا العرض، فإن المصلحة ترى أن الدفعات مقابل خدمات فنية للمركز الرئيسي، أو الشركات المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%)، وليس (٥%) كما تدعي الشركة في اعتراضها، وتطالب المصلحة الشركة بضرورة سداد فرق الضريبة البالغ (١٠%) عن جميع الدفعات المدفوعة إلى جهات مرتبطة أو المركز الرئيسي".

### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يطالب باحتساب ضريبة الاستقطاع على أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات اتصالات بواقع ٥% بدلاً من ١٥%، ولا يمنع من ذلك كون المبلغ المدفوع عن هذه الخدمات مدفوعاً إلى شركة مرتبطة، بينما ترى المصلحة أن المبلغ المدفوع لشركة مرتبطة يخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%، بغض النظر عن نوع الخدمة المقدمة.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية والوقائع التي تمت خلال الجلسة والمذكرات المقدمة من الطرفين، تبين أن المبلغ المدفوع عبارة عن أتعاب خدمات فنية أو استشارية وخدمات اتصالات تم دفعها لشركات مرتبطة حسب إفادة المكلف خلال الجلسة، حيث ذكر في إجابته: "العلاقة بين المكلف والشركات التي قدمت الخدمات هي جهات مرتبطة".

وبالتالي، فإن المبلغ يخضع لنسبة استقطاع ١٥٪، استنادًا للمادة (٧٩) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية.

وعليه، ترى اللجنة احتساب ضريبة استقطاع ١٥٪ على المبلغ المدفوع لشركات مرتبطة عن أتعاب خدمات فنية أو استشارية، وخدمات اتصالات.

#### ٥- غرامة التأخير للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م.

##### أ- وجهة نظر المكلف:

"قامت المصلحة بفرض غرامة تأخير بواقع ٢٥٪ على التزامات ضريبة الشركات الإضافية وضريبة الأرباح التقديرية الإضافية المربوطة لسنة ٢٠٠٤م، وذلك وفقًا لأحكام نظام الضريبة القديم، وبنسبة ١٪ على التزامات ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة للسنوات ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ سداد الالتزام الإضافي المربوط، وذلك وفقًا لأحكام ضريبة الدخل الجديد.

وفي هذا الخصوص، تود الشركة أن تقدم للمصلحة التوضيحات التالية للتكرم بدراستها:

#### ١-٥ غرامة التأخير على ضريبة الشركات الإضافية لعام ٢٠٠٤م (بموجب النظام الضريبي القديم).

١-١-٥ كما تدرك المصلحة الموقرة وحسبما تشهد به السجلات، فإن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- كانت دائمًا تسدد الضرائب المستحقة عليها بإخلاص وحسن نية، وفقًا للأنظمة الضريبية حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت، وضمن المواعيد المحددة نظامًا. كما أن المسائل التي جرى بحثها أعلاه، هي موضوع خلاف بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة تأخير على أية ضرائب إضافية ناشئة عنها.

٢-١-٥ كذلك ورد في المنشور الدوري رقم ٣ لسنة ١٣٧٩هـ أنه "يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون؛ لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

٣-١-٥ وبالإضافة إلى ما تقدم، قضت لجنة الاعتراض الابتدائية بقراريها بشأن الاعتراضين رقم ٦ ورقم ٤٨ لسنة ١٤٠١هـ "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي يثور فيها الخلاف بين المصلحة والمكلف في وجهات النظر"، وقد تؤكد هذا الموقف بقرارات عديدة صدرت من لجنة الاعتراض الابتدائية فيما بعد، منها على سبيل المثال القرارات رقم ١٢ و٤٣ و١١٢ التي صدرت في عام ١٤٠٨هـ.

٤-١-٥ المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ

ينص المنشور الدوري رقم ٣ على ما يلي:

"وأن المقصود من هذا الإجراء هو:

أ- ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام.

ب- ضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة، وتحقيق مطالب الخزنة العامة في حينها حفظًا للصالح العام.

ويتحقق هذان الغرضان بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه، وهو الاستقطاع والدفع في الميعاد المحدد، أو تقديم البيان والتسديد في الميعاد المحدد، وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير.

وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائماً إلى أن يقوم الدليل على العكس؛ لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئاً إلى أن تثبت عليه الإدانة.

إن المقصود من لفظ (الضريبة المستحقة) هو الضرائب المستحقة حسب اعتقاد المكلف، بشرط توفر حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ القانون، وليس المقصود هو الضرائب التي يثبت استحقاقها بعد تصفية مواضع اللبس والخلاف في المسائل الدقيقة.

وكذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون؛ لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى.

نرفق نسخة من المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ في الملحق (١٢).

٥-١-٥ المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ

ينص المنشور الدوري رقم ٥ على ما يلي:

"أن غرامة تأخير فرق الضريبة إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة".

نرفق نسخة من المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ في الملحق (١٣).

تلاحظ المصلحة الموقرة أن المنشورين الدوريين المذكورين أعلاه يؤكدان الأمور التالية:

- الغرض من الغرامات المفروضة بموجب النظام، هو التأكد من التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة.
- أنه يكفي أن يقوم المكلف بالوفاء بالتزاماته في الموعد المحدد بالنظام لينجو من غرامة التأخير، أي أن يقدم المكلف إقراره وفقاً للنظام وفي المواعيد المحددة.
- أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار.

تلاحظ المصلحة الموقرة، أن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية - كانت دائماً تقدم كل إقراراتها ضمن الفترة المحددة، ووفقاً للنظام الضريبي السعودي. وبناء على ذلك، وبما أن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية - قد وفّت بالتزاماتها ضمن المهلة النظامية، فإنه ينبغي على المصلحة عدم فرض غرامة تأخير على أساس التعديلات التي أجرتها المصلحة أثناء مراجعتها لإقرارات شركة ( أ ) فرع المملكة العربية السعودية.

٥-١-٦ قضايا اعتراض واستئناف صدرت بها قرارات

٥-١-٦-١ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٦٣٩ لعام ١٤٢٧هـ

تود شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية - أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٦٣٩ لعام ١٤٢٧هـ، الذي ألغت فيه اللجنة الاستئنافية الموقرة غرامات التأخير والإخفاء المفروضة من قبل المصلحة في موضوع كان محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، حيث أبدت اللجنة وجهة نظر المكلف في هذا الخصوص.

ونورد فيما يلي مقتطفاً من الجزء ذي العلاقة من القرار المذكور لاطلاع المصلحة الموقرة:

"يتضح من المادة الخامسة عشرة من النظام، والمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، أن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة، وليست محللاً للاجتهاد والاختلاف

الحقيقي، وترى اللجنة بالأغلبية أن الخلاف بين المصلحة والمكلف حول فرق الضريبة الناتجة عن بنود الخلاف وغرامة الإخفاء على فرق الضريبة الناتجة عن الإيرادات غير المصرح عنها هو خلاف حقيقي، وبالتالي لا تتوجب غرامة على هذه البنود المختلف عليها".

نرفق نسخًا من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه لاطلاع المصلحة الموقرة في الملحق (١٤).

٥-١-٦-٢ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥ هـ.

تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى القرار الاستئنافي رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥ هـ، الذي حكمت فيه اللجنة الموقرة بإلغاء غرامة التأخير. نورد الجزء المعني من القرار المذكور فيما يلي تسهيلًا لاطلاع المصلحة الموقرة:

"وترى اللجنة أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المفوترة هو اختلاف حقيقي، وبالتالي لا تتوجب غرامة تأخير على المكلف.

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه في الملحق (١٥).

٥-١-٦-٣ القراران الاستئنافيان رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١ هـ.

حكمت اللجنة الاستئنافية الموقرة في قراراتها رقم ٣٠٩ و٣١٠ لعام ١٤٢١ هـ بشأن غرامة التأخير على النحو التالي: "إن المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩ هـ يقضي بعدم فرض غرامة التأخير على فروقات ضريبة تظهرها التدقيقات التي تجريها المصلحة في مسائل الاختلاف الناتج عن اجتهاد، طالما قدم القرار في الموعد النظامي".

نرفق نسخًا من القرارين رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١ هـ في الملحق (١٦).

٥-١-٦-٤ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤ هـ.

أصدرت اللجنة الاستئنافية الموقرة قرارها رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤ هـ، الذي أثبت فيه نقطة مبدئية بأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا كان الالتزام الإضافي ناشئًا نتيجة خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة. وبناء على ذلك، حكمت اللجنة الموقرة بما يلي: "يتضح من المادة الخامسة عشرة من النظام، والمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩ هـ، أن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة، وليست محلًا للاجتهاد والاختلاف الحقيقي. وترى اللجنة بالأغلبية، أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المقبوضة مقدمًا هو اختلاف حقيقي، وبالتالي لا تتوجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن الالتزامات الدائنة. لذا لا تؤيد اللجنة فرض غرامة تأخير على المكلف".

نرفق نسخة من قرار اللجنة الاستئنافية في الملحق (١٧).

٥-١-٦-٥ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤ هـ.

حكمت اللجنة الاستئنافية الموقرة في قرارها رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤ هـ بشأن غرامة التأخير على النحو التالي:

"ونصت المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن غرامة التأخير تسري على الشركات في حالة عدم تقديم البيان المذكور في المادة الخامسة عشرة من النظام أو تأخير تقديمه عن مواعده المحدد. وتضمن المنشور الدوري الصادر عن المصلحة برقم (٣) لعام ١٣٧٩ هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير وغرامة التهرب، شرًا لمفهوم النصين السابقين، يشير إلى أن الغرض من تطبيق الغرامة يتحقق بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه، وهو تقديم البيان والتسديد في الوقت المحدد.



وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير، وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائماً إلى أن يقوم الدليل على العكس؛ لأن النظام لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية، ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة النظام وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية. وحيث إن البندين المذكورين أعلاه مما يتصور فيهما الاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة، ولعدم ثبوت سوء نية المكلف في هذا المجال، فإن اللجنة ترى بالأغلبية أنه لا مجال لفرض غرامة تأخير على الضريبة المترتبة على هذين البندين".

نرفق نسخة من القرار رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤ هـ الملحق (١٨).

٧-١-٥ ملخص:

استناداً إلى التوضيحات أعلاه، تأمل شركة ( أ ) فرع المملكة العربية السعودية من المصلحة أن تتكرم بإسقاط كامل غرامة التأخير المفروضة على الضريبة الإضافية المربوطة على سنة ٢٠٠٤م نتيجة للمعاملات المذكورة في النقطتين ١ و ٢ أعلاه.

#### ٢-٥ غرامة التأخير على فرق الضريبة للسنوات من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٦م (وفقاً لنظام ضريبة الدخل الجديد).

طلبت المصلحة من شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- تسديد غرامة التأخير المترتبة على فرق الضريبة المتوجب الدفع من تاريخ الاستحقاق، وحتى تاريخ السداد بنسبة ١% عن كل ٣٠ يوماً مؤخراً. وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد "تاريخ الاستحقاق" لأغراض احتساب غرامة التأخير بنسبة ١% في خطاب ربطها رقم ١٠٦٠ المؤرخ في ٢٦/٢/١٤٣٠هـ، فإن المفهوم لدى موكلنا أن المصلحة يمكن أن تعتبر تاريخ استحقاق تقديم الإقرار الضريبي ذي الصلة بمثابة "تأخير الاستحقاق" لدفع "فرق الضريبة"، وبالرغم من أن موكلنا يرى أنه لا يوجد أي فرق ضريبي مستحق للأعوام ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م، فيما يخص الأمور التي تمت مناقشتها في النقطتين ٣ و ٤ أعلاه، إلا أنه غير موافق على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه بشأن "تأخير الاستحقاق"، ويود أن يقدم لسعادتك التوضيحات التالية:

١-٢-٥ يجب عدم فرض أي غرامات؛ لأن شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- قد تقيدت بالنظام الضريبي

بشكل صحيح.

قبل تقديم الملاحظات التفصيلية، تود شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- إفادة المصلحة أنها كانت دائماً تسدد ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع المستحقة وفقاً لنسب ضريبة الاستقطاع المحددة في نظام ضريبة الدخل الجديد. وبالتالي، فإنه ليس هناك أي مبرر لإجراء المصلحة بفرض أي غرامة تأخير على ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية، لا سيما وأن ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية تتناقض مع أحكام النظام واللائحة التنفيذية. كما أن الأمور التي نوقشت في النقطتين ٣ و ٤ أعلاه، هي موضوع خلاف فني في وجهات النظر بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، ولذلك يجب عدم فرض غرامة تأخير على أي ضريبة شركات وضريبة استقطاع إضافية ناشئة عن تلك الأمور.

#### ٢-٢-٥ الغرامات بموجب النظام الضريبي الجديد ولائحته التنفيذية

تفرض الغرامات بموجب المادتين ٧٦ و ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد، وبموجب المواد ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ من اللائحة التنفيذية. علماً بأن الغرامات المنصوص عليها في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية، تنتج فقط عن تأخير تقديم إقرار ضريبة الدخل، ولذا لا تنطبق هاتان المادتان على هذه الحالة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الغرامات المنصوص عليها في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد، والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية، لا تنطبق كذلك على أي فرق ضريبي مستحق مقابل ضريبة الاستقطاع.

كما أن المادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية تعالج موضوع غرامة التهرب ولذا لا تنطبق على القضية موضوع النقاش. بيد أن المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ينطبقان على فرق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستحقة حسبما تتم مناقشته أدناه.

٥-٢-٣ تستحق الغرامة على فرق ضريبة الدخل من التاريخ المحدد بالنظام، لتقديم الإقرار والسداد في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد.

تنص الفقرة ٣ من المادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية، على أن الغرامة (كما نصت عليها المادة ٦٧)، تحتسب من التاريخ المحدد بالنظام لتقديم الإقرار والسداد بموجبه. وبعبارة أخرى، فإن موقف المصلحة المذكور أعلاه ينطبق فقط عندما لا يتم تقديم إقرار ضريبة الدخل في الموعد النظامي، أو عندما لا يتم تسديد الضريبة المستحقة بموجب إقرار ضريبة الدخل في الموعد النظامي.

وفي هذه الحالة، فإن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- قدمت إقرارات ضريبة الدخل عن العامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م ضمن المهلة النظامية، وسددت ضريبة الدخل المستحقة بموجب تلك الإقرارات في الموعد النظامي. لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير بنسبة ١% على فرق ضريبة الدخل المستحق بموجب الربط من "تاريخ الاستحقاق" المحدد بالنظام لتقديم إقرار ضريبة الدخل.

٥-٢-٤ تستحق غرامة التأخير على فرق ضريبة الدخل، وضريبة الاستقطاع من التاريخ الذي يصبح فيه هذا الفرق مستحقاً بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف، وعندما يكون الإقرار الضريبي قد تم تقديمه في الوقت المحدد.

٥-٢-٤-١ تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تورد فيما يلي المادة (٧٧/أ) من النظام، والتي تنص على أنه يتعين على المكلف أن يسدد غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ثلاثين يومًا مؤخرًا على الضريبة غير المسددة:

"على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد". يلاحظ من المادة المذكورة أعلاه، أن غرامة التأخير الشهرية البالغة ١% تستحق الدفع عن الفترة المبتدئة من تاريخ استحقاق الضريبة حتى تاريخ السداد. وبالنسبة إلى تاريخ استحقاق فرق الضريبة المستحقة بموجب الربط، تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى المادة ٦٦ (أ) من النظام، والتي نوردها فيما يلي تسهيلًا للاطلاع سعادتكم:

"يجوز للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يومًا من تسلم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائيًا والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلف على الربط، أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة".

في ضوء ما تنص عليه المادة ٦٦ (أ)، فإن أي ضريبة إضافية تستحق وفقًا لربط المصلحة تصبح مستحقة فقط إذا وافق المكلف على ذلك الربط، ولم يعترض عليه خلال ٦٠ يومًا من استلام خطاب المصلحة بالربط. وبناءً على ذلك، إذا قدم المكلف اعتراضًا على ذلك الربط، فإن الضريبة الإضافية المربوطة (قيد الخلاف) لن تصبح مستحقة حتى يتم استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

وبما أن موكلنا قدّم اعتراضًا على الربط، فإن التزام الضريبة الإضافية على البنود قيد الخلاف، إن وجد، سيكون مستحق السداد فقط بعد انتهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف، أي أن غرامة التأخير بواقع ١% سوف تنطبق على الضريبة الإضافية المستحقة بعد مضي ٣٠ يومًا من التاريخ الذي يتم فيه استلام القرار النهائي في الاعتراض من قبل موكلنا. وبعبارة أخرى، فإن تاريخ إبلاغ شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- بقرار لجنة الاعتراض أو حين يصبح قرار الاعتراض/ الاستئناف نهائيًا، كما نص عليه نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية.

٢-٤-٥- أن موضوع غرامة التأخير المنطبقة على فرق الضريبة المستحقة من واقع الربط، قد تمت معالجته على وجه التحديد في المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية، وتود شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ (أ).  
(ب) و(١.هـ) من اللائحة التنفيذية لاطلاع سعادتك:

"١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوبة استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالية الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسئولية سدادها للمصلحة على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

٢-٤-٥-٣ وكما تلاحظ المصلحة الموقرة مما تقدم، فإن الفقرة ١ (ب) من المادة ٦٨ تعالج موضوع فرض غرامة التأخير في حالة التأخر في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة، وكما أوضحنا في النقطة ١-٤-٥-١ أعلاه، يمكن استكمال ربط المصلحة فقط بعد انتهاء كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف حتى مستوى ديوان المظالم. وبناءً على ذلك، فإن أحكام الفقرة (ب) من المادة ٦٨ تكون منطبقة على أي مبلغ يستحق بعد مضي ٣٠ يومًا من تاريخ استلام القرار النهائي بشأن الاعتراض والاستئناف من قبل موكلنا.

٢-٤-٥-٤ بالنسبة لغرامة التأخير على التزام ضريبة الاستقطاع التي هي قيد الخلاف الآن، تود شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى أن الفقرة ١ (هـ) من المادة ٦٨ تنطبق عندما لا يفي المكلف بالتزامه بحسم وتسديد ضريبة الاستقطاع على المدفوعات الخاضعة للضريبة بموجب أحكام المادة ٦٨ من النظام.

وكما تلاحظ المصلحة الموقرة، فإن موكلنا قد أوفى بالتزامه باستقطاع الضريبة بنسبة ٥% - وهي النسبة المنصوص عليها في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية- على مبالغ الأتعاب الفنية والاستشارية المدفوعة لجهة مرتبطة، وسددها للمصلحة مع إقرار ضريبة الاستقطاع لشهر نوفمبر ٢٠٠٥م، ولذلك فإن أحكام الفقرة (هـ) من المادة ٦٨ من النظام لا تنطبق على موكلنا؛ لأنه قد سدد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار وفقًا للمادة ٦٨ من النظام، والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

٢-٤-٥-٥ وفي هذا الخصوص، تود شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى المواد ٦٦ (ج)، (هـ)، (و) من النظام والتي تنص على ما يلي:

"..... ج- تصبح الضريبة واجبة السداد وفقًا لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية، وتعد نهائية ما لم يستأنف المكلف أو المصلحة هذا القرار خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه.

.....

هـ- على المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية التقدم بطلب الاستئناف خلال المدة المحددة، وتسديد الضريبة المستحقة وفقًا للقرار المذكور، أو تقديم ضمان بنكي مقبول بالمبلغ.

و- يصبح قرار لجنة الاستئناف نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال ستين يومًا من تاريخ إبلاغ القرار".

في ضوء النصوص المذكورة أعلاه للمادة ٦٦ (ج)، (و)، فلو أن قرارات لجنة الاعتراض الابتدائية، أو اللجنة الاستئنافية أيدت الالتزام الضريبي، فإن ذلك الالتزام لن يكون مستحق السداد إذا تظلم منه المكلف أمام ديوان المظالم. والمادة ٦٦ (هـ) تجيز للمكلف - على وجه التحديد- أن يقدم ضمانًا بنكيًا لأي مبلغ يستحق الدفع على أساس قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في حالة استئناف القرار أمام اللجنة الاستئنافية.

وبناءً على ذلك، لا يجوز أن تبدأ "فترة غرامة التأخير" قبل أن يصبح المبلغ قيد الخلاف مستحقاً من الناحية النظامية، باستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

"تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

ب- مرور الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

٥٠٢-٧-٤ بناءً على ذلك، واستنادًا إلى أحكام المادة ٦٦ من النظام والمادة ٧١ من اللائحة التنفيذية المذكورتين أعلاه، فإن أي فرق ضريبة شركات وضريبة استقطاع تحتسبه المصلحة في ربطها على شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- عن السنوات من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م يجب ألاَّ يعتبر مستحق السداد حتى يتم استنفاد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف. وفي هذه الحالة، فإن تاريخ استحقاق سداد الضريبة الإضافية - إن وجدت- سيكون التاريخ الذي يستلم فيه موكلنا قرار هيئة الاعتراض أو الاستئناف بشأن قضيته. وبالتالي، فإن غرامة التأخير الشهرية البالغة ١% سيتم احتسابها بعد مضي ٣٠ يومًا من تاريخ الاستحقاق، وحتى تاريخ السداد.

٥-٢-٥ لا يتحمل المكلف مسؤولية التأخر في استكمال الربط وإجراءات الاعتراض والاستئناف.

كما يود موكلنا أن يفيد المصلحة الموقرة، أن احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة عن الفترة من تاريخ صدور الربط حتى التاريخ الذي يسد فيه المكلف التزامه، هو احتساب غير منصف على الإطلاق، ويعود ذلك للأسباب التالية:

١- أن تاريخ الاستحقاق - أي تاريخ إصدار الرِبط - كان يستند إلى إجراء المصلحة.

٢- أن تاريخ السداد يستند إلى إجراء لجنة الاعتراض أو الاستئناف، أي استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف، ولا يجوز اعتبار المكلف مسؤولاً عن التأخير في سداد الضريبة المستحقة بموجب الربط؛ لأن المكلف لم يتسبب في ذلك التأخير، وإنما نشأ ذلك التأخير عن انقضاء الوقت في استكمال الربط، وإنهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف.

بالإضافة إلى ذلك، فإن النظام لا يهدف إلى معاقبة المكلف على إجراء، أو عدم اتخاذ إجراء من قبل السلطات الضريبية، لذلك يجب عدم اعتبار المكلف مسؤولاً عن دفع غرامة التأخير بسبب تأخير استكمال الربط من قبل المصلحة، وتأخير استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف من قبل لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم. ويعتقد موكلنا أن إنهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف قد يستغرق وقتاً طويلاً يتوقف على إجراءات وقرارات هيئات الاعتراض والاستئناف، ولذلك يجب عدم اعتباره مسؤولاً عن دفع غرامة تأخير هذه الفترة. علماً بأن ذلك يتمشى مع أحكام المادة ٦٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد.

#### ٥-٢-٦ الخلاف الفني بين المكلف والمصلحة.

وكما تدرك المصلحة الموقرة، فإن نظام ضريبة الدخل الجديد قد صدر في عام ٢٠٠٤م، وحسب فهم شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- لنظام ضريبة الدخل الجديد، فإن الرواتب والأجور الأخرى المذكورة في النقطة (٣) أعلاه يجب اعتماد حسمها، والمبلغ المدفوع إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية واستشارية - كما هو مبين في النقطة (٤)- يجب أن يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%. ومن جهة أخرى تعتقد المصلحة أن الرواتب والأجور الأخرى المذكورة في النقطة (٣) أعلاه، يجب إضافتها إلى الأرباح، والمدفوعات المذكورة في النقطة (٤) تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، وتلاحظ المصلحة أن هناك خللاً فنياً واضحاً بين شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- والمصلحة حول هذه الأمور. وفي ظل هذه الظروف، فإن الغرامة التي تستحق بموجب المادة ٧٧ من النظام والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية، لن تبدأ بالاستحقاق لحين اتخاذ قرار نهائي بشأن الاعتراض، أو الاستئناف على النحو المنصوص عليه في المادة ٦٦ من النظام، والمادة ٦٠ من اللائحة التنفيذية.

#### ٥-٢-٧ التوجيهات الواردة في النظام الضريبي القديم بشأن غرامة التأخير.

٥-٢-٧-١ بالنسبة لغرامة التأخير، تود شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- إفادة المصلحة الموقرة أن الموضوع قيد المناقشة يتعلق بالسنوات ٢٠٠٤م (الأمور المتعلقة بضريبة الاستقطاع فقط)، ٢٠٠٥م، ٢٠٠٦م، والتي تخضع لنظام ضريبة الدخل الجديد. ولكن بما أن روح النظام فيما يتعلق بتطبيق غرامة التأخير متشابهة، فإننا نود أن نلفت انتباه سعادتكم إلى التوجيهات الصادرة بموجب نظام ضريبة الدخل القديم فيما يتعلق بتطبيق غرامة التأخير، وقبل الاستشهاد بمقتطفات من التعاميم، وقرارات لجان الاعتراض ذات الصلة، فإنه من المفيد لكل من الطرفين فهم الغرض من غرامة التأخير.

#### الغرض من غرامة التأخير:

- الغرض من الغرامات المفروضة بموجب النظام هو التأكد من التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة.  
- أنه يكفي أن يقوم المكلف بالوفاء بالتزاماته، وبتقديم إقرارات ضريبة الاستقطاع وفقاً لأحكام النظام لينجو من غرامة التأخير.

- أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجربها المصلحة، بناءً على دراستها للإقرارات.

٥-٢-٧-٢ كانت شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- دائماً تسدد الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد. وبالنسبة لضريبة الاستقطاع فإن أية حذوفات كانت تكتشفها شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- كان يتم التصريح عنها بشكل طوعي، وإدراجها حسب الأصول تحت بند الغرامات المناسبة حسبما يثبته إقرار ضريبة الاستقطاع عن شهر نوفمبر ٢٠٠٧م.

إن المسائل التي جرى بحثها في النقطتين (٣) و(٤) أعلاه هي موضوع خلاف من نواحٍ مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أية ضرائب إضافية ناشئة عنها، استنادًا إلى المادة ١٥ من النظام الضريبي القديم، والمنشورين الدوريين رقم ٣ لسنة ١٣٧٩ هـ ورقم ٥ لسنة ١٣٩٣ هـ.

وبخصوص تفاصيل المنشورين الدوريين رقم ٣ ورقم ٥ المشار إليهما أعلاه، يرجى الاطلاع على ملاحظتنا المفصلة في النقاط ٢-١-٥ إلى ٥-١-٥ أعلاه.

٥-٢-٧-٣ قرارات الاعتراض الصادرة بشأن غرامة التأخير بموجب النظام الضريبي القديم منطبقة بموجب النظام الضريبي الجديد.

يعتقد موكلنا بيقين أن قرارات الاعتراض/ الاستئناف المستشهد بها في النقطة ٦-١-٥ أعلاه، فيما تعلق بغرامة التأخير بموجب النظام الضريبي القديم، تنطبق على حد سواء بموجب نظام الضريبة الجديد؛ لأنها أرست مبدأً واضحاً مفاده أنه في حالة نشوء خلاف فني حقيقي بين مصلحة والمكلف، فإنه لا يجوز فرض غرامة على التزام ضريبة قيد الخلاف.

### ملخص:

في ضوء ما سبق، تأمل شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- من المصلحة التكرم بعدم فرض أي غرامات تأخير على البنود قيد الخلاف للسنوات من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م.

علاوة على ذلك، وبناءً على الحقائق الواردة في النقطة ٧-٢-٤ أعلاه، تعتقد شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- أنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد، ما لم يصبح فرق الضريبة واجب السداد بعد استنفاد كافة إجراءات الاعتراض/ الاستئناف، حيث يمكن احتساب غرامة التأخير فقط للفترة بعد استكمال إجراءات الاعتراض".

### ب- وجهة نظر المصلحة:

"بخصوص غرامات التأخير على ضريبة الشركات للعام المالي ٢٠٠٤م، فإن تلك الغرامات توجبت على الشركة في ضوء أن كافة البنود محل الاعتراض قد استقر الحكم النظامي حيالها، ولا يوجد اختلاف فني حقيقي حول أي منها. وبالتالي، فإن فرق الضريبة الناشئ عنها يخضع لاحتساب غرامة التأخير وفقاً لمقتضى المادة الخامسة عشرة من نظام ضريبة الدخل، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩ هـ ورقم (٥) لعام ١٣٩٣ هـ، ولا يوجد فيما دفع به المكلف أي مبرر نظامي يجيز عدم احتساب هذه الغرامة.

أما العامان ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، فتم مطالبة الشركة بغرامة تأخير بنسبة (١%) على التزامات ضريبة الشركات، وضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة للسنوات من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٦م من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ سداد الالتزام الإضافي المربوط، وذلك وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد لنص المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية، فيخضع فرق ضريبة الدخل على الشركة بواقع (١%) عن كل ٣٠ يومًا مؤخرًا للأعوام المالية ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

أما بخصوص غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع لأعوام الاعتراض، فطبقاً لما نصت عليه المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، واستناداً إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الفقرة (أ/ب)، والتي تنص على: "على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وحيث إن المادة (٦٨) الفقرة (ب/١) من نظام ضريبة الدخل، نصت على إلزام الشخص الذي يستقطع الضريبة بالتسجيل لدى المصلحة، وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

وعليه، فإن تاريخ استحقاق الغرامة لكل دفعة يبدأ بعد اليوم العاشر للشهر التالي للدفع، وليس كما ورد في اعتراض الشركة، من أن الغرامات بخصوص ضريبة الاستقطاع تبدأ من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

إن ما ورد في اعتراض الشركة، من أن فترة غرامة التأخير سوف تبدأ من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار لجنة الاعتراض، أو حين يصبح قرار الاعتراض أو الاستئناف نهائيًا، فإن هذا القول مردود عليه بأن غرامة التأخير بشأن ضريبة الاستقطاع، لم يرد ذكرها في المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل، بل إن ما يخص ضريبة الاستقطاع من غرامات التأخير ينطبق عليها ما ورد في نص المادة (٧٧) الفقرة (أ/ب)، والتي تنص على تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ٣٠ يومًا مؤخرًا، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها، وتحتسب من تاريخ الاستحقاق والذي تم تحديده بموجب المادة (٦٨) الفقرة (ب/١)، حيث تبدأ بعد انتهاء العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

وعليه، فإن وجهة نظر الشركة غير صحيحة، بأن تبدأ غرامة التأخير من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار اللجنة الاستئنافية، أما بخصوص ما ورد في خطاب الاعتراض الصفحات من (٣٠-٢٦)، فإن ما ورد بها من حجج لا علاقة له بالغرامات المتوجبة على عدم سداد ضريبة الاستقطاع، إضافة إلى أن ما ورد بها من إشارة إلى المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ، والقرارات الاستئنافية المشار إليها، لا تمت إلى الموضوع بصله.

لا سيما، وأن الضريبة المعترض عليها والغرامات المتوجبة على عدم السداد في الموعد النظامي، تخص الفترة من تاريخ ٢٠٠٤/٧/٣٠م، وللعامين الماليين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، والذي يجب أن يطبق عليه ما ورد في النظام الضريبي الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، واللائحة التنفيذية الخاصة بهذا النظام والصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ، وتم التأكيد على ذلك في المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الفقرات (ب، ج، د).

وعليه، فإن المصلحة ترى توجب غرامات تأخير سداد فرق الضريبة غير المسددة وضريبة الاستقطاع بواقع (١%) عن كل ثلاثين يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد طبقًا للنظام وحسب تاريخ كل دفعة طبقًا لما نص عليه نظام ضريبة الدخل الجديد".

### الدراسة والتحليل

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى عدم توجب غرامة تأخير؛ لكونها نتجت عن أمور هي موضع خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة، بينما ترى المصلحة أن الفروق ليست محل خلاف، وإنما هي أمور مستقرة وواضحة في النظام.

ومن خلال دراسة اللجنة للبند السابقة، وما قرره حيالها، فالخلاف ليس حقيقيًا، وبالتالي تخضع للغرامة وفقًا للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، ورقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ، أما فروق ضريبة الاستقطاع الناتجة عن عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، فتستحق الغرامة متى ما وجدت فروق وفقًا للمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من لائحته التنفيذية.

وعليه، ترى اللجنة فرض غرامة تأخير على فروق ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع للأعوام ٢٠٠٤م-٢٠٠٦م.

### ٦- الخطأ المادي لضريبة الاستقطاع لشركة ( د ).

بعد اطلاع اللجنة على وجهة نظر الطرفين في مذكرة الاعتراض المرفوعة للجنة، فإن الخلاف بين الطرفين يعتبر منتهيًا، بقبول المصلحة وجهة نظر المكلف.

**أولاً: الناحية الشكلية:**

قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة ( أ ) - فرع المملكة العربية السعودية- على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٦م من الناحية الشكلية.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

- ١- تأييد المصلحة في رفض اعتماد مصروف خدمات المساندة الفنية لعام ٢٠٠٤م.
  - ٢- تأييد المصلحة في عدم حسم خسائر الأصول الثابتة لعام ٢٠٠٤م.
  - ٣- تأييد المصلحة في إضافة الفرق في الرواتب والأجور بين الوارد في حسابات المكلف وشهادة التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.
  - ٤- تأييد المصلحة في احتساب ضريبة استقطاع ١٥% على المبلغ المدفوع لشركات مرتبطة عن أتعاب خدمات فنية أو استشارية، وخدمات اتصالات.
  - ٥- تأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير على فروق ضريبة الشركات، وضريبة الاستقطاع للأعوام ٢٠٠٤م-٢٠٠٦م.
  - ٦- انتهاء الخلاف بين الطرفين بخصوص الخطأ المادي لضريبة الاستقطاع لقبول المصلحة لوجهة نظر المكلف.
- يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب للطرفين أمام اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية بالرياض، وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه، على أن يقوم المكلف بسداد المستحقات المتوجبة عليه طبقاً لهذا القرار.

والله الموفق