

(قرار رقم ٢٠ لعام ١٤٣٥هـ)

## النحو في الاعتراف الابتدائية الزكوية الضريبية

بيان اعتراض لشركة (أ)

برقم (٤٢) لعام ١٤٣٠

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

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

وفي يوم الإثنين الموافق ٣٠/٩/١٤٢٥ انعقدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

رئيساً	..... ١ - الدكتور
نائب الرئيس	..... ٢ - الدكتور
عضوأً	..... ٣ - الدكتور
عضوأً	..... ٤ - الدكتور
عضوأً	..... ٥ - الأستاذ
سكرترياً	..... ٦ - الأستاذ

وقد حضر جلسة الاستئناف المنعقدة بتاريخ ١٣/٥/٢٠١٤ ممثلين عن المصلحة و..... و..... ممثلين عن المكلف، للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف / لشركة (أ)، على الرابط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على حساباتها للأعوام من ٤..٢٠٠٦م حتـى ٢٠٠١م.

ويعتبر المكلف على:

- ١- خدمات المساعدة الفنية مبلغ ٢٠,٥٣٦,٨٢١ ريال لعام ٤٠٠٤م.
  - ٢- خسائر استبعاد أصول ثابتة مبلغ ٧١٣,٧٥٩ ريال لعام ٤٠٠٤م.
  - ٣- تكاليف الرواتب مبلغ ٤٨٦,٣٠٠ ريال لعام ٥٠٠٤م، و مبلغ ٤٧٨,٩٧٥ ريال لعام ٦٠٠٤م.
  - ٤- ضريبة الاستقطاع المسددة على المصارييف الإدارية في الخارج من الضريبة المستحقة.
  - ٥- ضريبة استقطاع على أنواع الخدمات الفنية أو الاستشارية، وخدمات اتصالات هاتفية بواقع ١٠% بدلاً من ٥%.
  - ٦- الخطأ المادي، لضريبة الاستقطاع لشكة (٤).

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

## **أولاً: الناحية الشكلية:**

أبلغت المصلحة المكلف بالريلط الزكي للاعوام ٤٢٠٠م حتى ٦٠٠م بخطابها رقم ١٣٠/٢٦ و تاريخ ٢٠١٤٣٠هـ، وقد اعترض المكلف على هذا الريلط بخطابه المقيد لدى المصلحة برقم ٧٥١ و تاريخ ٢٥/٣/١٤٣٠هـ، وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية؛ لتقديمه خلال الأجل المحدد بثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالريلط الضريبي لعام ٤٢٠٠م، وفقاً للمادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٣١ في ٢١/١/١٤٣٧هـ، وبستين يوماً لعامي ٤٢٠٠٥ و ٤٢٠٠٦م وفقاً للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٩١) وتاريخ ١٥/١٤٢٥هـ.

## **ثانياً: الواقع:**

خلال جلسة الاستماع سالت اللجنة ممثلي المكلف: يدعى المكلف أن خدمات المساعدة الفنية بمبلغ ٢١,٨٢١,٥٣٥ ريال تم أداؤها عام ٤٢٠٠م، ما المستند المؤيد لذلك؟

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

كما سالت اللجنة ممثلي المكلف: ما المستندات المؤيدة لوجهة نظركم فيما يتعلق بخسائر الأصول الثابتة بمبلغ ٢,٧١٣,٧٥٩ ريال لعام ٤٢٠٠م، مع تقديم كشف تفصيلي بالأصول المستبعدة، وكشف تفصيلي بالأصول المباعة منها؟

فأجاباً: نقدم صورة المذكورة تم تزويدها بالتحليلات والمستندات المؤيدة للخسارة من بيع الأصول الثابتة خلال عام ٤٢٠٠م بموجب خطابنا رقم ٨-٢٣٥٥، نرفق نسخة من التحليلات والمستندات المذكورة في الملحق رقم (٤) لاطلاع اللجنة المؤقرة من المذكورة التي سوف يتم تقديمها للجنة خلال الجلسة.

كما سالت اللجنة ممثلي المكلف: لماذا تم تقديم شهادتين مختلفتين بالرواتب والأجور من قبل المحاسب القانوني، حيث كانت الأولى بمبلغ ١٤٢٤ ريال والثانية بمبلغ ٨٠٠,٨٨٠,٩٩٩ ريال لعام ٤٢٠٠م، ولجسم مبلغ الرواتب والأجور المحملة على الحسابات لعام ٤٢٠٠م، مع تقديم المستندات المؤيدة لذلك؟

فأجاباً: بالنسبة لرواتب ٤٢٠٠م، كان يوجد خطأ مادي، كما هو موضح بالتفصيل في المذكورة المقدمة خلال الجلسة في الصفحة الخامسة والسادسة. أما بخصوص ٤٢٠٠م، فنقدم تدليلاً يظهر طبيعة المصادر المدرجة ضمن تكاليف الرواتب كما هو موضح في الملحق (٦) من المذكورة المقدمة خلال الجلسة.

كما سالت اللجنة ممثلي المصلحة: كيف تم التوصل إلى مبالغ الرواتب والأجور المرفوعة لعامي ٤٢٠٠٥ و ٤٢٠٠٦م بمبلغ ٢٦,٣٠٠,٤٧٨,٩٧٥ ريال على التوالي؟

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

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

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

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

فأجاباً: بالنسبة للبند الأول، تم مطالبة المكلف بتقديم المستند في هذه المتصروفات في عام ٤٢٠٠م، 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 مستندًا نظاميًّا لتأكيد هذه الخسائر في النظام الذي ددد الإجراءات المتبعة عند بيع الأصول وتحقيق خسائر أو أرباح، كما نضيف: إن ما تم تقديمها صادر من الشركة نفسها، ولا يوجد أي مستند من الطرف الآخر المشتري.

### ثالثًا: الناحية الموضوعية:

#### البند الأول: خدمات المساعدة الفنية مبلغ ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال لعام ٢٠٠٤م.

##### أ- وجهة نظر المكلف:

###### ١- رفض اعتماد خدمات المساعدة الفنية ٤٠٠٤-٢٢١-٥٣٦,٨٢١ ريال سعودي.

١-١ رفضت مصلحة الزكاة والدخل مبلغ خدمات المساعدة الفنية أعلاه المدفوع إلى شركة (ج)، قائلة: إن المبلغ أعلاه لا يخص عام ٢٠٠٤. بيد أن المصلحة اعتمدت نفس المبلغ كمصروف جائز الجسم لعام ٢٠٠٦. علمًا بأن معالجة المصلحة كانت على أساس أن الفاتورة الخاصة بخدمات المساعدة 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 تطيل خدمات المساعدة الفنية المحملة على سنة ٤٠٠٤ الذي تم تقديمها 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 مسک 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 ٤٠٠٤، قامت شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- بتسجيل استحقاق أتعاب خدمات المساعدة الفنية أعلاه في دفاترها المحاسبية لعام ٤٠٠٤؛ 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 ٨٨٧ 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 تحويل 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 الجسم لعام ١٩٩٩، وإلغاء القرار البدائي فيما قضى به في هذا الخصوص". نرفق نسخة من الجزء المعنى من قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٨٨٧ أعلاه في الملحق (١) لاطلاع المصلحة الموقرة.

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

وكما تلاحظ المصلحة الموقرة من الخدمات المفوتة في الفاتورة المرفقة، أن هذه الخدمات كانت تخص النشاطات المنفذة خلال الفترة من ١٠٠٤ دىسمبر ٢٠٠٤ حتى ٣١ يوليو ٢٠٠٤.

١-٧ وكما تدرك المصلحة الموقرة، فإن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- تقوم بتسجيل إجمالي إيراداتها ومصروفاتها في دفاترها المحاسبية، وفقاً للمعايير الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ومن ثم، يقوم بتدقيق هذه الدفاتر المحاسبية محاسبون مرخصون. وببناء عليه، فإن الدفاتر المحاسبية لشركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- للسنة المنتهية في ٣١ دىسمبر 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 التتصريح عن الإيرادات والمصروفات في دفاتر حسابات عام ٢٠٠٤ لشركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- وفقاً للسياسات المحاسبية ومعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والتي تم اعتمادها من قبل مراجع حسابات مرخص لهم، فإن رفض المصلحة لاعتماد مصروف فعلي بواقع ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال سعودي على أساس أنه لا يخص عام ٢٠٠٤؛ لأن فواتيره التي تم استلامها في عام ٦٠٠٢، يعتبر إجراءً من غير أساس.

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

"وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته، وعلى أنها تعطي فكرة دقيقة عن وارداته العمومية والبالغ المحسومة، يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترض به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سنى استحقاق الضريبة، تعتبر البيانات المبنية 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 مراجع حسابات مرخص لها بالعمل في المملكة العربية السعودية.

١-٩ بالإضافة إلى ذلك - وكما تلاحظ المصلحة- فإن أتعاب خدمة مماثلة قد تم تسجيلها من قبل شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- خلال سنة ٦٠٠٢، والتي تمت فوترةها مقابل الخدمات المقدمة خلال عام ٦٠٠٤، وأن هذه الأتعاب قد تم تكبدتها لتحقيق إيرادات لعام ٦٠٠٢. وعليه، وباعتراض أتعاب الخدمات البالغة ٢٥,٥٣٦,٨٢١ ريال سعودي في عام ٦٠٠٢ بدلاً من ٤٠٠٤، فإن المصلحة تكون بشكل فعلي قد حملت نفس التكلفة مرتين في عام ٦٠٠٢، بينما تم تنفيذ الخدمات ذات الصلة في عام ٦٠٠٤، وأن الإيرادات ذات الصلة مقابل هذه الخدمات قد تم تسجيلها أيضاً في حسابات عام ٦٠٠٤.

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

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

أ- أن خدمات المساعدة الفنية ذات الصلة قد تم تقديمها خلال عام ٦٠٠٤.

- بـ- وأن الإيرادات التي تخص هذه الخدمات قد صرحت عنها في دفاتر حسابات عام ٢٠٠٤.
- جـ- وأن دقة وصحة دفاتر الحسابات قد صادق عليها مراجعو حسابات مستقلون مرخص لهم.
- دـ- 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- ملخص:**

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

#### **بـ- وجهة نظر المصلحة:**

- أـ- رفض اعتماد حسم خدمات المساعدة الفنية البالغة ٢٠,٥٣٦,٨٢١ ريال لعام ٢٠٠٤م، وتم اعتماد حسمها في عام ٦٠٠٦م، وتعدّ أسباب هذا الرفض الآتي:

عند قيام فريق الفحص الميداني بطلب المستندات المؤيدة للخدمات الفنية المقدمة من شركة (ج)، اتضح أن الشركة حملت مصاريف العام المالي بمبلغ (٢٠,٥٣٦,٨٢١) ريال كمصاريف مستحقة، وبسؤال ممثل المحاسب القانوني والشركة عن كيفية قيد هذا المبلغ بالدفاتر لعام ٤٠٠٤م رغم عدم وجود مستند بذلك، أفادوا بأنه تم قيده كمستحق للجهة المقدمة للخدمة، وبطلب بيان المدرج ضمنه ذلك المبلغ كمستحق في القوائم المالية لعام ٤٠٠٤م، لم يستطع الحاضرون بيان ذلك في الدفاتر، وهذا يؤكد أن الشركة قيدت المبلغ بدون مستند نظامي في عام ٤٠٠٤م. مرفق صورة من محضر الأعمال صفحة يؤكّد ذلك.

أن المصلحة لم تقم بقبول المبلغ كمصروف في عام ٤٠٠٦م، 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 للمصروف في عام ٤٠٠٦م.

أن ما ورد في الاعتراض من أن المادة (١٦) من المرسوم الملكي رقم (١٧/٣٣٢١/٢٨/٢) لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه إذا ما صادق محاسب قانوني معترف به دولياً على صحة الدفاتر والحسابات في أي سنة، فإن البيانات المبنية على أساس الدفاتر المذكورة صحيحة. حيث إن حسابات الشركة تم مراجعتها من قبل مراجعها 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 حقيقة عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة، يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دولياً 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 ٤٠٠٤م بمبلغ ٢٠,٥٣٦,٨٢١ ريال دون وجود مستند مؤيد لذلك، كما لم يتم إثباتها كمستحقات بالدفاتر في نهاية السنة المالية.

وعليه، فإن المصلحة ترى صحة إجراءها برفض هذا المتصروف في عام ٤٠٠٤م، وقبول تخفيض أرباح عام ٦٠٠٦م بنفس المبلغ نظرًا لسبق ذيوعه للضريبة، وبعد أن قدمت الشركة الفاتورة الخاصة بالمبلغ الصادرة في ٢٠٠٦.

#### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهم، اتضح أن المكلف يرى أن متصروف خدمات المساعدة الفنية هو متصروف معتمد، وتم قيده في الدفاتر المحاسبية على أساس مبدأ المقابلة وأساس الاستحقاق، بينما ترى المصلحة أن المتصروف لا يخص عام ٤٠٠٤م، وتم قيده في الدفاتر دون وجود مستند.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية والوقائع التي تمت خلال جلسة الاستماع والمذكرة المقدمة من الطرفين، اتضح أن المكلف حمل مبلغ ٢٠,٥٣٦,٨٢١ ريال كمتصروف خدمات المساعدة الفنية في حسابات عام ٤٠٠٤م، وذلك لمقابلة الإيرادات المتتحققة في نفس السنة، ولم يتم إثباتها كمستحقات في نفس العام، كما أن الفاتورة لم تصدر إلا في ١٢/١٩٢٠٠٤م.

وحيث إن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عرفت المتصروفات بـ: أنها انقضاء أصل أو تحمل التزام أو كلاهما معًا خلال فترة زمنية... وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة فقرة (٢٤). واتضح من هذا التعريف، أن المتصروف يتميز بالخصائص الآتية:... (د) ارتباط النقص في الأصول والزيادة في الخصوم بفترة زمنية معينة الفقرة (٢٤) وكقاعدة عامة يجب أن يتم الإثبات المحاسبي لآثار الأحداث الداخلية والخارجية على الأصول والخصوم والإبلاغ عنها لفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث الفقرة (٢٩).

وبالتالي، فإن مبلغ الفاتورة يختلف عن القيد المحاسبي المقدم من المكلف، كما أن المتصروف لا يخص عام ٤٠٠٤م، وهذا يتماشى مع المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٣٣٢١ و تاريخ ٢١/٧/٢٠١٣.

وعليه، ترى اللجنة رفض اعتماد متصروف خدمات المساعدة الفنية.

#### ٢- خسائر استبعاد أصول ثابتة مبلغ ٢,٧١٣,٧٥٩ ريال لعام ٤٠٠٤.

##### أ- وجهة نظر المكلف:

رفض اعتماد خسارة استبعاد الأصول الثابتة ٤٠٠٤,٧٥٩-٢٠٠٤,٧١٣,٢ ريال سعودي.

١- بالرغم من تقديم التحليل والمستندات الالزمة لتأييد الخسارة من بيع الأصول الثابتة والمحمولة خلال عام ٤٠٠٤م - يراجع خطابنا رقم ٢٣٥٠٨-ب-الملحق (٣)- عند إجراء الربط النهائي لعام ٤٠٠٤م، إلا أن المصلحة قامت برفض اعتماد هذه الخسارة من استبعاد الأصول الثابتة دون ذكر أي سبب لهذا الرفض.

٢- وكما هو موضح في خطابنا رقم ٢٣٥٠٨-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 إخلافها وشطبها من دفاتر الشركة لعام ٤٠٠٤م.

#### ٣- لا يجوز للمصلحة رفض حسم متصروف 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 المتصروف أعلاه يمثل تكلفة أصول غير قابلة للاستخدام تم إخلافها خلال عام ٤٠٠٤م، وهو متصروف عمل عادي وضروري، ووفقاً لأحكام المادة ٤(أ) من المرسوم الملكي الكريم رقم ١٧/٢٨/١٣٣٢١، فإن رفض اعتماد حسم متصروف العمل الضروري والعادي هذا يعتبر إجراء من غير أساس.

## المادة ١٤ (أ) من المرسوم الملكي الكريم رقم ٣٣٢١/٢٨/٢١

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

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

أ- كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصروف العادلة 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 ٣٣٢١/٢٨/٢١ في الملحق (٤) تسهيلاً لاطلاع سعادتكم.

### ٤- 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 ٤٠٠٤م، وإجراء ربط معدل لعام ٤٠٠٤م على ضوء ذلك."

### ب- وجهة نظر المصلحة:

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

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

### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهم، اتضح أن المكلف يرى أن خسارة استبعاد الأصول الثابتة هي مصروف يمثل تكلفة أصول مستبعدة تم إللافها في عام ٤٠٠٤م، بينما ترى المصلحة أن الشركة لم تقدم الإثبات المستند لحدوث تلك الخسارة.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية، والوقائع التي تمت خلال جلسة الاستماع، والمذكرة المقدمة من قبل الطرفين، اتضح أن المكلف قد بيأنا 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، يتذرع قبول حسم هذه الخسائر؛ لعدم تقديم الإثبات المستند إلى القرار الوزاري رقم ٢٠٧ وتاريخ ١٤٦٩ هـ فقرة (ج).

عليه، ترى اللجنة عدم حسم خسائر الأصول الثابتة لعام ٤٠٠٤م.

### ٣- تكاليف الرواتب مبلغ ٢٨٦,٣٠٠ ريال لعام ٢٠٠٥م و مبلغ ٩٧٠,٤٧٨ ريال لعام ٢٠٠٦م.

#### أ- وجهة نظر المكلف:

عند إجراء البريطانيين النهائيين للستين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، 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 للستين 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 المصادر المدرجة ضمن تكاليف الرواتب المتنوعة أعلاه لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي الملحق (٦). وسوف تقدم شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- المستندات المؤيدة لأي بند تكاليف مصروف عنه في التحليل المرفق إذا ما رغبت المصلحة في ذلك.

وفي هذا الخصوص، تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أياً أن تلتفت انتباها المصلحة الموقرة إلى المادة ١٢ من نظام ضريبة الدخل الجديد والتي تنص على أن: "جميع المصادر العادلة والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمكتسبة خلال السنة الضريبية، هي مصادر جائزة الجسم عند احتساب الوعاء الضريبي، باستثناء أي مصادر ذات طبيعة رأسمالية، والمصادر الأخرى في هذا الفصل".

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

وبما أن تكاليف الرواتب هي مصادر عمل ضرورية لتحقيق دخل شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- الخاضع للضريبة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، 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 و ٢٠٠٦م، يتم فيه اعتماد تكاليف الرواتب المتنوعة كمصروف فعلي يحق حسمه للسنوات المذكورة".

#### ب- وجهة نظر المصلحة:

استندت المصلحة في رفض بند الرواتب والأجور للعاملين المذكورين في ضوء الفحص الميداني الذي تم لحسابات الشركة، في عام ٢٠٠٥م حيث أظهرت الحسابات رواتب وأجوراً، طبقاً للحسابات والإقرار الضريبي مبلغ (٢٠٧,٨٦٩,٨٨٤) ريال، منها رواتب وأجور مؤيدة بشهادة التأمينات الاجتماعية مبلغ (٦٢٩,٨٧١) ريال بفارق مقداره (١٤٢,٣٤٠,١٣) ريال.

وعند طلب فريق الفحص الميداني شهادة المحاسب القانوني ..... بتاريخ ١١/٣/٤٢٩ هـ بالرواتب والأجور، اتضح أن إجمالي الرواتب والأجور بموجب السجلات مبلغ (٦٢٤,٧٧٤,١٩٩) ريال، بينما الإقرار المعدل المقدم من الشركة للمصلحة بخطاب المحاسب القانوني ..... بحوالي ستة أشهر، ومما يوضح أن الإقرار الجديد المعد كان معروضاً لدى المحاسب القانوني عند إعداد شهادته.

وعليه، فإن المصلحة رفضت فرق الرواتب غير المؤيدة مستندًّا، حيث لم يرد ضمن شهادة التأمينات الاجتماعية، أو شهادة المحاسب القانوني بتاريخ ١٤٢٩/١١/٣ (مرفق صورة من ماضر الأعمال صفة ١٢) المتعلقة بهذا البند، ورغم ذلك قامت الشركة بإرفاق شهادة جديدة من المحاسب القانوني ... ... تؤكد أن الرواتب والأجور طبقًا لسجلات الشركة (٨٠٨٧٦٩,٨٨٥٠) ريال، وورد ضمن بند الرواتب والأجور غير الخاضعة المبلغ السابق رفضه البالغ (٨٣٠٠,٢٨٦) ريال تحت بند تكاليف رواتب متنوعة أخرى، ولم يظهر هذا المصروف عند تقديم نفس المحاسب القانوني لشهادته السابقة بتاريخ ١٤٢٩/١١/٣، رغم أن نفس الإقرار كان موجودًا لديه، ولم تقم بتقديم الشهادة الجديدة إلا عندما اتضح لفريق الفحص الميداني هذا الفرق، ولم ترقق أية مستندات تؤكد صحة ذلك، وهذا التناقض في الشهادات أدى إلى عدم جديتها ومن ثم رفض المصلحة لفرق الرواتب غير المؤيدة مستندًّا والبالغ قيمته (٨٣٠٠,٢٨٦) ريال لعام ٢٠٠٥م ومبلغ (٩٧٥,٤٧٨) ريال لعام ٢٠٠٦م.

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

#### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهم، اتضح أن المكلف يرى أن تكاليف الرواتب لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م هي مصاريف فعلية وضرورية لتحقيق الدخل، بينما ترى المصلحة أن هذه المصاريف غير مؤيدة بمستندات ثبوتية.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية والمذكرات المقدمة من الطرفين، ومحضر أعمال الفحص الميداني، تبين أن مقدار الرواتب لعام ٢٠٠٥م مبلغ (٨٧٦٩,٨٨٤) ريال طبقًا لحسابات المكلف والإقرار، بينما الوارد في شهادة التأمينات الاجتماعية مبلغ (٦٢٩,٨٧٦) ريال. وقدم المكلف أثناء الفحص شهادة من المحاسب القانوني ..... مؤرخة في ١٤٢٩/١١/٣، تفيد أن الرواتب والأجور مبلغ (٦٢٤,٧٧٤) ريال، وفي عام ٢٠٠٦م الرواتب طبقًا لحسابات والإقرار مبلغ (٢٤٣,٠٠٧,٨٤٢) ريال، بينما في شهادة التأمينات الاجتماعية مبلغ (٤٠٦,٠٥٩) ريال، وقد طلبت اللجنة من ممثلي المكلف تقديم الإثبات المستند لتكاليف الرواتب الأجور، ولم يقدموا ما يؤكد وجهة نظرهما ويثبت صحة ادعائهما.

ولوجود اختلاف بين الرواتب والأجور المحملة في حسابات المكلف وشهادة التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م، 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 و ٢٠٠٦م، 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 .%

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 تحديدًا في نظام ضريبة الدخل السعودي الجديد بشأن هذا النوع من الدفعات. ونورد فيما يلي تحليلًا للتزام ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة للسنوات من ٤٠٠٦م حتى ٤٠٠٩م:

نوع الخدمات	الخدمات الفنية	السعودية العربية المملكة	العمليات	ريال سعودي	المجموع
(ت)	الخدمات الفنية	السعودية العربية المملكة	العمليات	ريال سعودي	ريال سعودي
(خ)	(خ)	(خ)	(خ)	٨٧٤,٣٣٨	٨٧٤,٣٣٨
(ع)	(ع)	(ع)	(ع)	٣٢٥,٩٠٠	٣٦٧,١١٠
(و)	(و)	(و)	(و)	-	١٧,٥٧٧,٠٢٣
(ش)	(ش)	(ش)	(ش)	-	٨٨,٦٨٤
(ب)	(ب)	(ب)	(ب)	-	٣٠,٤٦٠
(ث)	(ث)	(ث)	(ث)	-	٢٢,٢٨٣
(ك)	(ك)	(ك)	(ك)	-	١٠٠,٠٧٥
خدمات اتصالات دولية	خدمات اتصالات دولية	خدمات اتصالات دولية	خدمات اتصالات دولية	خدمات اتصالات دولية	خدمات اتصالات دولية
(غ)	(غ)	(غ)	(غ)	(غ)	١٠,٦٠٣,٢٧٨
(ف)	(ف)	(ف)	(ف)	(ف)	٨١٩,٤٢٦
عمليات المنطقة المحايدة	الخدمات الفنية والاستشارية				
(ط)	(ط)	(ط)	(ط)	(ط)	١٢,٩٧٧
(ى)	(ى)	(ى)	(ى)	(ى)	٦٨,٠٣٥
(ل)	(ل)	(ل)	(ل)	(ل)	٥٧,٨٤٠
(ذ)	(ذ)	(ذ)	(ذ)	(ذ)	٥٧,٨٤٠
%١٠ بحسب الاعادة الإضافية	%١٠ بحسب الاعادة الإضافية	%١٠ بحسب الاعادة الإضافية	%١٠ بحسب الاعادة الإضافية	%١٠ بحسب الاعادة الإضافية	٦٠٧,١٢٠

٤-٢ 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.

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

٤-٤ تدرك المصلحة الموقرة أن المادة ٦٨ والمادة ٣٦ من النظام ولائحته التنفيذية على التوالي، قد تضمنا على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ المدددة التي تدفع إلى جهات غير مقيدة دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

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

**١- نسب ضريبة الاستقطاع المدددة في الفقرة (أ) من المادة ٦٨ من النظام:**

نوع الدفعـة	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 المدددة في الفقرة (إ) من المادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية:**

نوع الدفعـة	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
%	خدمات اتصالات هاتفية دولية
%	أرباح موزعة
%	تكاليف قروض
%	أقساط تأمين أو إعادة تأمين
%10	أي دفعات أخرى

٤-٣-٢-٣ 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. وتسند نسب ضريبة الاستقطاع فقط إلى طبيعة الدفع أو الدخل، دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة.

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

٤-٣-٣-٣ علاوة على هذا، تلاحظ المصلحة الموقرة أيضًا من قائمة نسب ضريبة الاستقطاع المذكورة أعلاه أن كلاً من المادتين ٦٨ و٦٣ من النظام الضريبي ولائحته التنفيذية على التوالي، ينصان على تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع %١٥ 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 أيضًا على تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع %١٥ 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 ولائحته التنفيذية (مثل أتعاب الإدارة، الإنواة أو الريع، 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، فينبع أن تطبق

عليه نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥٪، وهي نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للمبالغ المدفوعة للجهات غير المقيدة 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.

واستناداً إلى تعريف الخدمات المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام، يتبيّن 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 (٢٠٪) ... إلخ. بينما يندرج كل ما تبقى من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحده هي ١٥٪.

#### ٤-٣-٥ تأكيّدات المصلحة بشأن تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٥٪ على بعض أنواع 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 المقيدة، بصرف النظر عن كونها مرتبطة أو غير مرتبطة قد تم تأكيده أيضًا من قبل المصلحة في التوضيقات والتفسيرات الصادرة منها ذاتها للنظام ولائحته التنفيذية على النحو الموضح أدناه. وكما ورد في النقطة ٤-٣-٤ 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 المقيدة بشكل مستقل عن وضعها كشركة مرتبطة أو غير ذلك.

#### ٤-٥-٣-٤ تكاليف القروض (الفوائد)

رَدًّا 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 المصروفات جائزة الجسم وفقاً 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.

#### ٤-٥-٣-٢ التأمين

ورداً 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.

#### ٤-٥-٣-٣ الإيجار

في توضيح حول نسبة ضريبة الاستقطاع على مبالغ الإيجار المدفوعة إلى جهات غير مقيدة مرتبطة وغير مرتبطة أكدت ما يلي:  
"المبالغ المدفوعة مقابل إيجارات معدات خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%， سواء دفعت إلى جهات غير مقيدة مرتبطة أو غير مرتبطة، استناداً 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 مقيدة مرتبطة، فإن المصلحة بخلاف الإجراء المتبعة 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%.

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

سؤال: هل تخضع شركة الأموال المقيدة 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 مقيدة 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 المقيدمين.

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

#### ٤-٣-٤ ملخص:

بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، وفي ضوء توضيحات المصلحة المذكورة آنفًا، يتبيّن 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 مقيدة مرتقبة، ناقضت المصلحة الإجراء المتبّع من قبلها نفسها، حيث إنها بدلًا من تطبيق نسبة الـ ٥٪ المنصوص عليها بالتحديد في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، طبقت نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٠٪.

بناء على ذلك، تعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن المصلحة تمشيًّا مع الإجراءات المتّبعة لديها في حالة الخدمات الأخرى (مثل الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة.. إلخ) المدفوعة إلى جهات غير مقيدة مرتقبة، 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 نسبيًّا ضريبة استقطاع مختلفتين، أي ٥٪ و ١٠٪، على أساس العلاقة بين طرف المعاملة، وبالنسبة لكافّة الدفعات الأخرى مقابل الخدمات، حسبما أوضحنا أعلاه، تطبق المصلحة نسبة ضريبة استقطاع موحدة دون أي اعتبار للعلاقة بين طرف 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 ١٠٪ على مبالغ الخدمات الفنية أو الاستشارية، وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية التي تدفع إلى جهات غير مقيدة مرتقبة، والتي دددت 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.

#### ٤-٥ تنطبق نسبة الـ ١٥٪ عند عدم تحديد نسبة مستقلة في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لذلك النوع من الدفعات أو الدخل.

يود موكلنا الإفاده 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 تلقائياً 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.

يتبيّن من التوضيح والأمثلة المذكورة أعلاه، أنه لدى المصلحة مبرر لتطبيق نسبة ١٥% على أي دفعات من الدفعات، إذا لم يتم تحديد نسبة ضريبة استقطاع مستقلة لها في النظام. ولكن، بما أنه تم تحديد نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٠% لأنتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية، فإنه ينبغي تطبيق تلك النسبة على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة على حد سواء، بدون تمييز.

#### ٤- النظام الضريبي لا يجوز للمصلحة تطبيق ضريبة مختلفتين على نفس الدفعه 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 نسباً ضريبية مختلفة على أساس نوع الدفعه أو الدخل. وهذا النظام الضريبي لا ينص على تطبيق نسبتي ضريبة مختلفتين على نفس الدفعه أو نوع الدخل، على أساس العلاقة بين طرف 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 الريع ١٥٪، أتعاب الإدارة ٢٪، تذاكر الطيران أو الشحن البحري ٠٪، 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٪، واستناداً إلى هذا النص حددت اللائحة التنفيذية نسباً مختلفة لضريبة الاستقطاع على أساس نوع الدفعه أو الدخل بموجب المادة ٦٣ على النحو الموضح في النقطة ٤-٣-٤ 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 بدون تمييز. وهاتان المادتان لا تجيزان للمصلحة تعديل أي نسبة محددة لأي دفعه أو دخل في هاتين المادتين.

وعلى سبيل المثال، فإن النسبة المحددة للخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية هي ١٥% - 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 الإداره بـ ٢٪ (المادة ٦٨) ولا يجوز للمصلحة تطبيق نسبة مختلفة إذا تم دفع أتعاب الإداره إلى جهة مرتبطة.

واستناداً إلى هذين المثالين وإلى التوضيح المذكور أعلاه، يعتقد موكلنا اعتقاداً جازماً أن نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية هي ٠٪، 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.

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

يود موكلنا أن يلتفت 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.

"للوزير 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 وتعدد اللائحة الحالات التي يستحيل معها التحصيل.
- هـ- منح مكافآت بناء على توصيات مدير عام المصلحة للموظفين المتميزين في أداء أعمالهم وتعدد 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.

#### ٤-٨ 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 لجهات غير المقيمة المرتبطة وغير المرتبطة دون تمييز. ولم يكن في النظام الضريبي القديم، أو في الإجراءات المتبعه 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 تطبق نسب ضريبة مختلفة على نفس مصدر الدفعات أو الدخل على أساس العلاقة بين طرف المعاملة.

**٤- أساس الربط الضريبي التقديرية 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. وتسهيلًا لاطلاع سعادتكم نورد فيما يلي مقتطفاً للجزء المعنى من المادة المذكورة:

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

الفئة	النشاط / المهنة	نسبة الأرباح
١	الإتاوات والريع	%٧٥
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 الإنسانية	%١٠
٩	الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه	%١٠

يتبيّن 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 المتّبعة لدى المصلحة لا تميّز 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 تقديرية بواقع ٧٥٪ لاحتساب الوعاء الضريبي، ولو كان مصدر الدخل أتعاب إدارة فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديرية بواقع ٨٠٪ لاحتساب الوعاء الضريبي، وفي كلتا الحالتين تتحسب الضريبة بنسبة ٢٠٪ دون أي اعتبار بين أطراف المعاملة.

#### ٤- الخلاصة النهائية:

بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- اعتقاداً جازماً 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 تكرم المصلحة بإلغاء ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة بزيادة قدرها ١٠٪ على المبالغ المدفوعة مقابل الأتعاب الفنية والاستشارية إلى جهات مرتبطة خلال السنوات ٢٠٠٤م حتى ٦٠٠٣م".

#### ب- وجهة نظر المصلحة:

"رغم أن المصلحة لديها تحفظ على أحقيّة الشركة في الاعتراض على ضريبة الاستقطاع؛ لأنّها ليست المكلّف بدفع الضريبة، وأن دورها يقتصر على استقطاع الضريبة وتوريدها للمصلحة طبقاً 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 (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥، والتي تنص على: "يجب على كل مقيم - سواء كان مكلفاً أو غير مكلف مقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة- استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية ومن ضمنها"، أي دفعات أخرى تعددتها اللائحة على آلا تتجاوز سعر الضريبة (١٥٪)، وحددت اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٤٢٥/٦/١١) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ 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 وفقاً 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 للتجاهد أو التعديل الذي ذهب إليه المحاسب القانوني في اعتراضه عندما قام بعرض الجدول الخاص بحسب 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 الدفع أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرف المعاملة، فإن ذلك القول مردود عليه بأن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل فقرة (٢/أ) أضمنت الإتاوة والريع إلى نسبة ربح (١٥٪)، كما أن المادة (١٣) 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 المصطلحة 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 مثلاً على ذلك التأمين، وهي غالباً ما تكون بواusal 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 ولفرع 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 شركة 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 المصطلحة لضريبة الاستقطاع بواقع (١٥٪) على مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية التي تدفع إلى جهات غير مقيمة مرتبطة - إجراء يتسم بالتميز 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، تتطابق على تلك الأنواع من المدفوعات التي لم تحدد لها نسبة مستقلة في المادة (٦٨) من النظام أو المادة (١٣) 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 الالتجاه 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 الدفع أو الدخل، ولا ينص على تطبيق نسب ضريبة مختلفة عن نفس الدفع أو الدخل، على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة - نفيذ بأن المعاملة (٧٩) الفقرة (أ) أعطت الصلاحية لمعالي وزير المالية في إصدار اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٠٢) في ١٥/١٠/٢٠١٤، وقد تم إصدار اللائحة التنفيذية بالخطاب الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/٥، ونصت في مادتها (٦٣) البند (١) على إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل إتاوة أو ريع، أو دفعات مقابل خدمات، للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة لنسبة (١٠%) ضريبة الاستقطاع.

- بخصوص إفادة الشركة في اعتراضها بأن المادة (٧٩) لم تمنح معالي وزير المالية تفوياً 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. حيث 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 (١٠%). وعلىه، 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.

- بشأن ما ورد في اعتراض الشركة من أن نسبة الضريبة ليست قائمة على أساس العلاقة بين الطرفين بموجب النظام الضريبي القديم - نفيذ بأن النسبة موضوع الاعتراض هي من تاريخ ٢٠٠٤/٧/٣٠م وللعامين الماليين ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦م. ومن ثم، لا يجوز أن تدفع الشركة بمبررات 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 ٢١/١٣٧٠هـ وتعديلاته، ونظام ضريبة الدخل بالإضافة على الشركات المشغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٧٦٢٤) في ١٦/٣/١٣٧٠هـ وتعديلاته، ونظام ضريبة استئجار الغاز الطبيعي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 نفاذها.

- بخصوص إفادة المكلف في اعتراضه بأن أساس الربط الضريبي التقديرى المنصوص عليه في النظام الضريبي الجديد وفي اللائحة التنفيذية لا يتضمن أي تميز 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 الفاضع لضريبة الدخل، أما الثانية فهي متعلقة بضريبة الاستقطاع. ومن ثم، لا يجوز الربط بين المادتين؛ لاختلاف نوع الضريبة في كل منها.

وفي ظل هذا العرض، فإن المصلحة ترى أن الدفعات مقابل خدمات فنية للمركز الرئيسي، أو الشركات المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٠%)، وليس (٥٠%) كما تدعى الشركة في اعتراضها، وطالبت 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 آرائهم، 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 والواقع التي تمت خلال الجلسة والمذكرة 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٪، استناداً 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.

#### ٤- 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 وفقاً 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 وفقاً لأحكام ضريبة الدخل الجديد.

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

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

١-١-١-٠ كما تدرك المصلحة الموقرة وحسبما تشهد به السجلات، فإن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- كانت دائماً تسدد الضرائب المستحقة عليها بإخلاص وحسن نية، وفقاً للأنظمة الضريبية حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت، وضمن المواعيد المحددة نظاماً. 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.

١-١-٢-٠ كذلك ورد في المنشور الدوري رقم ٣ لسنة ١٤٧٩هـ 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".

١-٣-٠ وبالإضافة إلى ما تقدم، قضت لجنة الاعتراض الابتدائية بقرارتها بشأن الاعتراضين رقم ٦ ورقم ٤٨ لسنة ١٤٠١هـ "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي ثبور فيها الخلاف بين المصلحة والمكلف في وجهات النظر"، وقد تأكّد 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.

#### ٦- المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٤٧٩هـ

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 الخزانة العامة في حينها حفظاً 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 دائمًا إلى أن يقوم الدليل على العكس؛ لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئاً إلى أن ثبت 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 ثبت استحقاقها بعد تصفية موضع 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 التدقيقـات من استحقاق ضرائب أخرى.

نرفق نسخة من المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٤٧٩ هـ في الملحق (١٢).

٥-٠ المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٤٩٣ هـ

ينص المنشور الدوري رقم ٥ على ما يلي:

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

نرفق نسخة من المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٤٩٣ هـ في الملحق (١٣).

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

- الغرض من الغرامات المفروضة بموجب النظام، هو التأكـد من التـقـيد بالـأنـظـمـةـ والمـحـافـظـةـ عـلـىـ حـقـوقـ الـخـزـينـةـ.
- أنه يكـفي أن يقوم المـكـلـفـ بـالـوـفـاءـ بـالـتـزـامـاتـهـ فـيـ المـوـعـدـ المـحـدـدـ بـالـنـظـامـ لـيـنـجـوـ مـنـ غـرـامـةـ التـأـخـيرـ،ـ أيـ أنـ يـقـدـمـ المـكـلـفـ إـقـرـارـهـ وـفـقاـًـ لـنـظـامـ وـفـيـ مـوـاعـيدـ المـدـدـدـةـ.

• أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلـاتـ التيـ تـجـرـيـهاـ المـصـلـحةـ بـنـاءـ عـلـىـ درـاسـتهاـ لـلـإـقـرارـ.

تلاحظ المصلحة الموقرة، أن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- كانت دائمـاـ تقدم كل إـقـرـاراتـهاـ ضمنـ الفـترةـ المـحدـدةـ،ـ وـوفـقاـًـ لـنـظـامـ الـضـريـبيـ السـعـودـيـ.ـ وـبـنـاءـ عـلـىـ ذـلـكـ،ـ وـبـمـاـ أـنـ شـرـكـةـ (أ)ـ -ـ فـرعـ المـمـلـكـةـ الـعـرـبـيـةـ السـعـودـيـةـ.ـ قدـ وـفـتـ بـالـتـزـامـاتـهاـ ضـمـنـ الـمـهـلـةـ الـنـظـامـيـةـ،ـ فـإـنـهـ يـنـبـغـيـ عـلـىـ المـصـلـحةـ عـدـمـ فـرـضـ غـرـامـةـ تـأـخـيرـ عـلـىـ أـسـاسـ الـتـعـدـيلـاتـ الـتـيـ أـجـرـتـهاـ المـصـلـحةـ أـثـنـاءـ مـرـاجـعـتـهاـ لـإـقـرـاراتـ شـرـكـةـ (أ)ـ فـرعـ المـمـلـكـةـ الـعـرـبـيـةـ السـعـودـيـةـ.

٦-١-٠ قضايا اـعـتـراـضـ وـاستـئـنـافـ صـدـرـتـ بـهـ قـرـاراتـ

٦-١-١ قـرـارـ اللـجـنةـ الـاستـئـنـافـيـةـ رقمـ ٦٤٧ـ لـعـامـ ١٤٣٩ـ هـ

تـوـدـ شـرـكـةـ (أ)ـ -ـ فـرعـ المـمـلـكـةـ الـعـرـبـيـةـ السـعـودـيـةـ.ـ أـنـ تـلـفـتـ اـنـتـبـاهـ المـصـلـحةـ المـوـقـرـةـ إـلـىـ قـرـارـ اللـجـنةـ الـاستـئـنـافـيـةـ رقمـ ٦٤٧ـ لـعـامـ ١٤٣٩ـ،ـ الـذـيـ أـلـفـتـ فـيـ اللـجـنةـ الـاستـئـنـافـيـةـ المـوـقـرـةـ غـرـامـاتـ التـأـخـيرـ وـالـإـخـفـاءـ المـفـرـوضـةـ مـنـ قـبـلـ المـصـلـحةـ فـيـ مـوـضـوعـ كـانـ مـحـلـ خـلـافـ حـقـيقـيـ بـيـنـ المـصـلـحةـ وـالمـكـلـفـ،ـ حـيـثـ أـيـدـتـ اللـجـنةـ وـجـهـةـ نـظـرـ المـكـلـفـ فـيـ هـذـاـ الـخـصـوصـ.

ونـورـدـ فـيـمـاـ يـلـيـ مـقـطـفـاـ مـنـ الـجـزـءـ ذـيـ الـعـلـاقـةـ مـنـ الـقـرـارـ المـذـكـورـ لـاطـلاـعـ المـصـلـحةـ المـوـقـرـةـ:

"يتـضـحـ مـنـ الـمـادـةـ الـخـامـسـةـ عـشـرـةـ مـنـ الـنـظـامـ،ـ وـالـمـادـةـ (٢٥ـ)ـ مـنـ الـلـائـةـ التـنـفـيـذـيـةـ،ـ وـالـمـنـشـورـ الدـوـرـيـ رقمـ (٣ـ)ـ لـعـامـ ١٤٧٩ـ هـ،ـ أـنـ غـرـامـةـ التـأـخـيرـ تـتـوجـبـ عـلـىـ الـمـبـالـغـ الـمـتـأـخـرـةـ إـذـ كـانـ مـحـكـومـةـ بـقـوـاعـدـ نـظـامـيـةـ وـاضـحةـ،ـ وـلـيـسـ مـحـلـاـ لـلـاجـهـادـ وـالـخـلـافـ"

ال حقيقي، 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 نسخاً من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه لاطلاع المصلحة الموقرة في الملحق (١٤).

١-٦-٢-٣ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥ هـ.

تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلتف انتباه المصلحة الموقرة إلى القرار الاستئنافي رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥ هـ، الذي حكمت فيه اللجنة الموقرة بلغاء غرامة التأخير. نورد الجزء المعنى من القرار المذكور فيما يلي تسهيلاً 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).

١-٦-٣ القرارات الاستئنافية رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١ هـ

حكمت اللجنة الاستئنافية الموقرة في قرارها رقم ٣٠٩ و ٣١٠ 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 تظاهرها التدفقات التي تجريها المصلحة في مسائل الاختلاف الناتج عن اجتهاد، طالما قدم القرار في الموعد النظامي".

نرفق نسخاً من القرارات رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١ هـ في الملحق (١٦).

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

أصدرت اللجنة الاستئنافية الموقرة قرارها رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤، الذي أثبت فيه نقطة مبدئية بأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا كان الالتزام الإضافي ناشئاً 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 مدكورة بقواعد نظامية واضحة، وليس محلّاً للاجتهاد والاختلاف الحقيقي. وترى اللجنة بالأغلبية، أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المقبوضة مقدماً 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).

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 تقديمها عن موعده المحدد. وتضمن المنشور الدوري الصادر عن المصلحة برقم (٣) لعام ١٣٧٩ هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير وغرامة التهرب، شرقاً 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 دائمًا 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 وتلزمته الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفه 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 ٤٠٢ لعام ١٤٢٤هـ الملحق (١٨).

#### ٧-١ ملخص:

استناداً إلى التوضيحات أعلاه، تأمل شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية من المصلحة أن تكرم بإسقاط كامل غرامة التأخير المفروضة على الضريبة الإضافية المربوطة على سنة ٤٠٠٤م نتيجة للمعالجات المذكورة في النقطتين ١ و ٢ أعلاه.

#### ٣-٢ غرامة التأخير على فرق الضريبة للسنوات من ٤٠٠٤م إلى ٦٠٠٦م (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 مؤخرة. وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد "تاريخ الاستحقاق" لأغراض احتساب غرامة التأخير بنسبة ١% في خطاب ربطها رقم ١٦٠ المؤرخ في ٢٦/٢/١٤٣٠هـ، فإن المفهوم لدى موكلنا أن المصلحة يمكن أن تعتبر تاريخ استحقاق تقديم الإقرار الضريبي ذي الصلة بمثابة "تأريخ الاستحقاق" لدفع "فرق الضريبة"، وبالرغم من أن موكلنا يرى أنه لا يوجد أي فرق ضريبي مستحق للأعوام ٤٠٠٤م حتى ٦٠٠٦م، فيما يخص الأمور التي تمت مناقشتها في النقطتين ٣ و ٤ أعلاه، إلا أنه غير موافق على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه بشأن "تأريخ الاستحقاق"، ويود أن يقدم لسعادتكم التوضيحات التالية:

٣-٢-١ 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- إفاده المصلحة أنها كانت دائمًا تسدضريبة 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.

#### ٣-٢-٢ الغرامات بموجب النظام الضريبي الجديد ولائحته التنفيذية

تفرض الغرامات بموجب المادتين ٦٧ و ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد، وبموجب المواد ٦٧ و ٦٩٥ من اللائحة التنفيذية. علماً بأن الغرامات المنصوص عليها في المادة ٦٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية، تنتج فقط عن تأخير تقديم إقرار ضريبة الدخل، ولذا لا تطبق هاتان المادتان على هذه الحالة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الغرامات المنصوص عليها في المادة ٦٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد، والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية، لا تطبق كذلك على أي فرق ضريبي مستحق مقابل ضريبة الاستقطاع.

كما أن المادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية تعالج موضوع غرامة التهرب ولذا لا تطبق 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 تم مناقشته أدناه.

٣-٢-٣ تستدق 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، وسدلت 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.

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

٤-٢-١ تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تورد فيما يلي المادة (٧٧/أ) من النظام، والتي تنص على أنه يتبعن على المكلف أن يسدد غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ثلاثة يومناً مؤخرة على الضريبة غير المسددة: "على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة يومن 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% تستدق 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 تسهيلاً لاطلاع سعادتكم:

"يجوز للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يوماً من تسلم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائياً 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 وفقاً لربط المصلحة تصبح مستحقة فقط إذا وافق المكلف على ذلك الربط، ولم يعترض عليه خلال ٦٠ يوماً من استلام خطاب المصلحة بالربط. وبناءً على ذلك، إذا قدم المكلف اعتراضاً على ذلك الربط، فإن الضريبة الإضافية المربوطة (قيد الخلاف) لن تصبح مستحقة حتى يتم استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

وبما أن موكلنا قدّم اعتراضاً على الربط، فإن التزام الضريبة الإضافية على البنود قيد الخلاف، إن وجد، سيكون مستحقة السداد فقط بعد انتهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف، أي أن غرامة التأخير بواقع ١% سوف تتطبق على الضريبة الإضافية المستحقة بعد مضي ٣٠ يوماً 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 نهائياً، كما نص عليه نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية.

٤-٢-٣-٢ 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) (أ.ه) من اللائحة التنفيذية لاطلاع سعادتكم:

"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 التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها للمصلحة على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

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

٤-٢-٤-٤ 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 (هـ) من المادة ٦٨ تطبق عندما لا يفي المكلف بالتزامه بجسم وتسديد ضريبة الاستقطاع على المدفوعات الخاضعة للضريبة بموجب أحکام المادة ٦٨ من النظام.

وكما تلاحظ المصلحة الموقرة، فإن موكلنا قد أوفى بالتزامه باستقطاع الضريبة بنسبة ٥% - وهي النسبة المنصوص عليها في المادة ٦٢ من اللائحة التنفيذية- على مبالغ الأتعاب الفنية والاستشارية المدفوعة لجهة مرتبطة، وسدادها للمصلحة مع إقرار ضريبة الاستقطاع لشهر نوفمبر ٢٠٠٥م، ولذلك فإن أحکام الفقرة (هـ) من المادة ٦٨ من النظام لا تطبق على موكلنا؛ لأنه قد سدد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار وفقاً للمادة ٦٨ من النظام، والمادة ٦٢ من اللائحة التنفيذية.

٤-٢-٥ 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 وفقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية، وتعد نهائية ما لم يستأنف المكلف أو المصلحة هذا القرار خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه.

.....

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

و- يصبح قرار لجنة الاستئناف نهائياً وملزاً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً 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 ضماناً بنكياً لأي مبلغ يستحق الدفع على أساس قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في حالة استئناف القرار أمام اللجنة الاستئنافية.

وهذه المادة ثبتت بوضوح، أن المبلغ المختلف بشأنه وقيد الاعتراض، لا يستحق الدفع نظاماً حتى استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف، ولذا فإنه يجوز للمكلف على وجه التحديد إيداع ضمان بنكي بالمبلغ قيد الخلاف كوديعة لضمان حقوق الخزينة العامة.

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

٤-٢-٦ تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- أن تلتفت انتباها سعادتكم إلى المادة ٧١ (٢) من اللائحة التنفيذية، والتي تنص على ما يلي:

"تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

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

ج- انتهاء الموعود النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة.

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

إن المادة المذكورة أعلاه تعرف بوضوح النقطة أو المرطة التي يصبح فيها الالتزام الضريبي نهائياً، وبالتالي "مستحقاً أو متوجب الدفع" بموجب النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية. وفي حالة اعتراض المكلف على الربط، فإن الفرق الضريبي المربوط من قبل المصلحة سوف يكون مستحقاً عند إصدار قرار نهائي من قبل اللجنة الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم، كما ورد من النقطة (د) المذكورة أعلاه. وهذه المادة تؤيد مرة أخرى موقف موكلنا، بأن أي فرق ضريبي استقطاع لن يصبح "مستحقاً" إلاّ بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف. وبالتالي، فإن "فترة غرامة التأخير" يمكن أن تبدأ أيضاً بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

٤-٢-٧ بناءً على ذلك، واستناداً 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 ٤٠٠٢م حتى ٦٢٠٠٢م يجب ألاً 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 يوماً من تاريخ الاستحقاق، وحتى تاريخ السداد.

٤-٢-٥ لا يتحمل المكلف مسؤولية التأخير 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 يسدد فيه المكلف التزامه، هو احتساب غير منصف على الإطلاق، ويعود ذلك للأسباب التالية:

١- أن تاريخ الاستحقاق - أي تاريخ إصدار الربط- 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 انقضاض الوقت في استكمال الربط، وإنها 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 تأثير 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.

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

وكما تدرك المصلحة الموقرة، فإن نظام ضريبة الدخل الجديد قد صدر في عام ٤٢٠٠٤م، 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 مقيدة مقابل خدمات فنية واستشارية - كما هو مبين في النقطة (٤)- يجب أن يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة %٥. ومن جهة أخرى تعقد 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 خلافاً 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 ٦ من اللائحة التنفيذية.

#### ٦-٢-٧ التوجيهات الواردة في النظام الضريبي القديم بشأن غرامة التأخير.

٦-٢-١ بالنسبة لغرامة التأخير، تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- إفاده المصلحة الموقرة أن الموضوع قيد المناقشة يتعلق بالسنوات ٢٠٠٤م (الأمور المتعلقة بضريبة الاستقطاع فقط)، 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 بمقتضيات 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، وتقديم إقرارات ضريبة الاستقطاع وفقاً لأحكام النظام لينجو من غرامة التأخير.

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

٦-٢-٢ كانت شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية- دائمًا تسد الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد. وبالنسبة لضريبة الاستقطاع فإن أية مذوفات 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، استناداً إلى المادة ١٥ من النظام الضريبي القديم، والمنشورين الدوريين رقم ٣ لسنة ١٤٧٩ هـ ورقم ٥ لسنة ١٤٩٣ هـ.

وبخصوص تفاصيل المنشورين الدوريين رقم ٣ ورقم ٥ المشار إليهما أعلاه، يرجى الاطلاع على ملاحظاتنا المفصلة في النقاط ٤-١-٠ إلى ٤-٢-٠ أعلاه.

٤-٢-٣ قرارات الاعتراض الصادرة بشأن غرامة التأخير بموجب النظام الضريبي القديم منطبقه بموجب النظام الضريبي الجديد.

يعتقد موكلنا بيقين أن قرارات الاعتراض / الاستئناف المستشهد بها في النقطة ٤-١-٠ أعلاه، فيما تعلق بغرامة التأخير بموجب النظام الضريبي القديم، تنطبق على دد سواء بموجب نظام الضريبة الجديدة؛ لأنها أرسست مبدأً واضحاً مفاده أنه في حالة نشوء خلاف فني حقيقي بين المصلحة 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 ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٦ م.

علاوة على ذلك، وبناءً على الحقائق الواردة في النقطة ٤-٢-٤ 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 ٢٠٠٤ م، فإن تلك الغرامات توجبت على الشركة في ضوء أن كافة البنود محل الاعتراض قد استقر الحكم النظامي حالها، 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 ١٤٧٩ هـ ورقم (٥) لعام ١٤٩٣ هـ، ولا يوجد فيما دفع به المكلف أي مبرر نظامي يجيز عدم احتساب هذه الغرامة.

أما العامان ٢٠٠٦ م و ٢٠٠٥ م، فتم مطالبة الشركة بغرامة تأخير بنسبة (١١%) على التزامات ضريبة الشركات، وضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة للسنوات من ٢٠٠٤ م حتى ٢٠٠٦ م من تاريخ 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 (١١%) عن كل ٣٠ يوماً مؤثرة للأعوام المالية ٢٠٠٥ م و ٢٠٠٦ م.

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 ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

ويحيط إن المادة (٦٨) الفقرة (ب/أ) 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 دفعه يبدأ بعد اليوم العاشر للشهر التالي للدفع، وليس كما ورد في اعتراف الشركة، من أن الغرامات بخصوص ضريبة الاستقطاع تبدأ من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

إن ما ورد في اعتراف الشركة، من أن فترة غرامة التأخير سوف تبدأ من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار لجنة الاعتراض، أو حين يصبح قرار الاعتراض أو الاستئناف نهائياً، 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 المسدد عن كل ٣٠ يوماً مؤخراً، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها، وتحسب من تاريخ الاستحقاق والذي تم تحديده بموجب المادة (٦٨) الفقرة (ب/أ)، 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 الاعراض الصفحات من (٢٠٢٠-٣٠)، 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 ١٤٧٩هـ، والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٤٩٣هـ، والقرارات الاستئنافية المشار إليها، لا تمت إلى الموضوع بصلة.

لا سيما، وأن الضريبة المعترض عليها والغرامات المتوجبة على عدم السداد في الموعد النظامي، تخص الفترة من تاريخ ٣/٧/٢٠٢٠م، وللعامين الماليين ٥٩٠٠م و٥٩٠١م، والذي يجب أن يطبق عليه ما ورد في النظام الضريبي الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١) بتاريخ ١٠/١٤٢٥هـ، وللائحة التنفيذية الخاصة بهذا النظام والصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ، 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 ثلاثة أيام تأخير اعتباراً من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد طبقاً للنظام وحسب تاريخ كل دفعه طبقاً لما نص عليه نظام ضريبة الدخل الجديد".

## الدراسة والتحليل

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهم، 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 للبنود السابقة، وما قررته حالها، فالخلاف ليس حقيقياً، وبالتالي تخضع للغرامة وفقاً للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ٢١/١٤٧٠هـ، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٤٧٩هـ، ورقم (٥) لعام ١٤٩٣هـ، أما فروق ضريبة الاستقطاع الناتجة عن عامي ٥٩٠٠م و٥٩٠١م، فتستحق الغرامة متى ما وجدت فروق وفقاً للمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من لائحته التنفيذية.

وعليه، ترى اللجنة فرض غرامة تأخير على فروق ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع للأعوام ٤٠٠٤-٦٠٠٦م.

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

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

**أولاً: الناجية 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 ٦٠٠٤م من الناجية الشكلية.

**ثانياً: الناجية الموضوعية:**

- ١- تأييد المصلحة في رفض اعتماد مصروف خدمات المساعدة 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 ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م.
- 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-٦٠٠٤م.
- ٦- انتهاء الخلاف بين الطرفين بخصوص الخطأ المادي لضريبة الاستقطاع لقبول المصلحة لوجهة نظر المكلف.

يعود 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