

( قرار رقم ١٦ لعام ١٤٣٥ هـ )

**الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة**

**بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)**

**برقم (١٠/٣) وتاريخ ٢٢/٦/١٤٣٥ هـ**

اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض، عدة اجتماعات برئاسة:

رئيساً ..... الدكتور/ .....

عضوية كل من:

عضو ..... الدكتور/ .....

عضو ..... الدكتور/ .....

عضو ..... الدكتور / .....

عضو ..... الأستاذ / .....

وبحضور سكرتير اللجنة/ ..... .....

وذلك للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي للعامين ٢٠٢٠م / ٢٠١١م الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ٢٨١٨/١٦/١٤٣٥هـ، وتاريخ ٢٠٠٥/٢٠١٤٣٥هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/١٠) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ٢٠٠٥/٣/١٤٣٥هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/ ..... ، والأستاذ/ ..... ، والأستاذ/ ..... ، والأستاذ/ ..... عن المصلحة، وحضر الأستاذ/ ..... عن المكلف.

**وفيمما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:**

**أولاً: الناحية الشكلية:**

تم الربط بالخطاب رقم ١٦/٧٥٩٩/١٤٣٤/١٢ وتاريخ ١٤٣٤/١٢/١٦، وورد اعتراض المكلف بالقيد رقم ١٦/٣٦٩٨ وتاريخ ١٤٣٥/١٢/٢٢، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

**ينحصر اعتراض المكلف في:**

- ١ - مصروفات التأمينات الاجتماعية.
- ٢ - المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل لخدمات الفنية.
- ٣ - الأرباح الموزعة (الممقفلة في حساب المركز الرئيس).
- ٤ - غرامة تأخير السداد للدفعات المعجلة للعام المالي ٢٠٢٠م.

- غرامة تأخير السداد.

وفيما يلي تفصيل ذلك:

**ا- مصروفات التأمينات الاجتماعية:**

**أ- وجهة نظر المكلف:**

ذكرت المصلحة في وجهة نظرها بأنها لم تعتمد خصم بند مصاريف التأمينات الاجتماعية استناداً إلى أن الاشتراكات المتعلقة بالتأمينات الاجتماعية محملة على حسابات الشركة أكثر مما هو مبين بشهادات التأمينات الاجتماعية، ويرى المكلف:

- أن هذا الفرق يمثل اشتراكات معاشات لل سعوديين بواقع %٩ تتحملها الشركة بالنيابة عن الموظفين السعوديين.
- أن عقود العمل المبرمة مع الموظفين السعوديين توضح بأن الشركة تحمل كافة المصاريف المتعلقة بالتأمينات الاجتماعية.
- أن الشركة تقوم بقيد مصاريف التأمينات الاجتماعية الفعلية ضمن حساباتها التي يتم المصادقة عليها من قبل مراجعى الحسابات عند إصدار القوائم المالية المدققة.
- إن المبالغ المذكورة تمثل مصاريف فعلية تكبدها المكلف وهي لازمة لممارسة نشاطه، وبالتالي فهي جائزة الدسم كمتصروف ضريبي طبقاً للنظام.

وأرفق المكلف كشفيين يوضحان تفاصيل تلك الفروقات المتعلقة ببند التأمينات الاجتماعية.

وبناءً على ما تقدم يطالب المكلف بتعديل الربط وذلك بقبول بند مصاريف التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠١١ و ٢٠١٢ كمتصروف ضريبي وصولاً للدخل الخاضع للضريبة.

**ب- وجهة نظر المصلحة:**

تم الاطلاع على شهادة التأمينات الاجتماعية وتبيّن أن هناك فرقاً في اشتراكات التأمينات الاجتماعية محمل بالزيادة على النحو التالي:

بيان	٢٠١٢م (بالريل)	٢٠١٠م (بالريل)
المحمل على الحسابات	٢٣٥,٦٣٠	٢٣١,٧٥٧
الواجب تحميشه	١٩١,٠٠٨	١٩٩,٢١٦
الفرق المحمل بالزيادة	٣٤,٠٦٢	٣٢,٧٥٧
الضريبة	٦,٨١٢,٤	٦,٠٠١,٤

وقدّمت المصلحة برد الفرق المحمل بالزيادة لصافي الربح للعامين المشار إليها أعلاه، وبناءً عليه فإن إجراء المصلحة سليم، حيث لا يجوز تحويل مصروفات أكثر من المصروفات النظامية.

## ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على بند مصروفات التأمينات الاجتماعية المدفوعة نيابة عن الموظفين، تبين للجنة أن المتصروف محل الخلاف يعد من المصارييف غير جائزة الجسم وفقاً للمادة العاشرة، الفقرة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على "أنه لا يجوز حسم حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية، كصندوق معاشات التقاعد، والتأمينات الاجتماعية، أو صناديق التوفير والادخار"، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

## ٢ - المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية:

### أ - وجهة نظر المكلف:

ذكرت المصلحة في وجهة نظرها بأنها قامت باحتساب ضريبة استقطاع بواقع ١٥٪ على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية استناد إلى المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية وأكملت المصلحة بأن النظام الضريبي لا يشترط لخضوع تلك المبالغ للاستقطاع الممارسة في المملكة، وإنما العبرة بمصدرية الدخل، وبرى المكلف:

أ - أن نشاط الفرع في المملكة مقتصر على تمثيل شركة (أ) - إسبانية الجنسية (المركز الرئيس) كفرع مؤقت في المملكة وتقديم خدمات الدعم والإشراف للعملاء وفقاً للترخيص رقم ٦٢٧ والذي نص على:

" طبقاً لأحكام المادة (٢٢٨) من نظام الشركات وموافقة معالي وزير التجارة والصناعة على الطلب المقدم من شركة (أ) - إسبانية الجنسية فقد تم الترخيص المؤقت للشركة لتتمكن من إنهاء الأعمال الموكلة إليها".

ويعتبر هذا الترخيص ملغيًا بانتهاء مدة العقد الصادر له الترخيص.

ب - أن الفرع مفوض بالتوقيع نيابة عن المركز الرئيس مع العملاء بموجب الترخيص المؤقت أعلاه بالإضافة إلى أن الفرع لا يقوم بأي أعمال نيابة عن المركز الرئيس لمصلحة عملائها في المملكة حيث إن المركز الرئيس هو من يقوم بذلك؛ وعليه فإن تمثيله للمركز الرئيس وتوقيع العقود نيابة عنه بموجب التصريح المؤقت بالإضافة إلى قيام المركز الرئيس بتنفيذ الخدمات لعملائه في السعودية عن طريق فرعه المؤقت، وهذا الترخيص في نظره أهل المركز الرئيس بأن يكون لديه منشأة دائمة لأغراض تنفيذ عقود محددة بموجب الترخيص والسجل التجاري المؤقت . بالإضافة إلى أن المركز الرئيس هو المسئول فعلياً عن كافة الالتزامات المناطقة به الناشئة عما يبرمه من عقود في المملكة، وقد اضطر المركز الرئيس للحصول على رخصة فرع مؤقت للالتزام بشروط عقوده مع عملائه في المملكة والتي من ضمنها ضرورة توافر مكتب لها في المملكة. لذلك، فإن الجهة الخاضعة للضريبة هو المركز الرئيس وليس الفرع المؤقت.

وبناءً على ما تقدم أعلاه، فإن الشركة تستغرب من ربط المصلحة المتعلق بفرض ضريبة الاستقطاع على رواتب ومزايا موظفي المركز الرئيس العاملين على عقد جامعة .....، فهل من المعقول أن يخضع المركز الرئيس لضريبة الدخل عن أرباحه المتتحققة من عقوده في المملكة وبنفس الوقت إخضاع تكاليفه لضريبة الاستقطاع؟

لذلك يرغب المكلف في التأكيد على أن طبيعة هذه المصروفات التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع تمثل في جوهرها رواتب وأجور موظفي المركز الرئيس الذين يعملون على مشروع ..... وحيث إن هذه المصروفات تمثل رواتب، فإنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

ولابد للمصلحة التفريق ما بين الفرع المؤقت والفرع الدائم حيث إن الفرع الدائم له شخصية اعتبارية مستقلة قادرة على تنفيذ العقود بكونها دون الحاجة إلى المركز الرئيس إلا إذا تطلب الأمر في بعض الأحيان ذلك والتي تكون في حينها خدمات فعلية مقدمة من المركز الرئيس للفرع وفي هذه الحالة، فإن المستفيد من الخدمة هو الفرع وليس العملاء.

بينما الفرع المؤقت ما هو إلا شخصية تمثيلية للمركز الرئيس وغير مؤهل فعلياً لتنفيذ العقود، وسبب وجوده أساساً هو حصول المركز الرئيس على عقود تتطلب تواجد مكتب له في المملكة.

وبناءً عليه، فإن تكاليف موظفي المركز الرئيس العاملين على عقد ..... لا تخضع لضريبة الاستقطاع حيث إن تلك التكاليف قد تكبدت من جهة مقيدة بصفتها منشأة دائمة بناءً على نص المادة الثامنة والستين من النظام حيث نصت الفقرة (أ) منه على ما يلي:

أ - يجب على كل مقيم سواءً كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع.

وعليه، فإن ضريبة الاستقطاع يجب أن تستقطع في حالة أن المركز الرئيس قام بدفع مبالغ مقابل خدمات تتحقق من مصدر دخل في المملكة إلى جهات غير مقيمة والتي لا تنطبق على حالة المكلف، حيث إن المركز الرئيس تكبد تكاليف فعلية، ولم يقدم بدفع مبالغ إلى جهة غير مقيمة مقابل تكاليف تلك الخدمات الفنية، وبهذا فإن تكاليف الخدمات الفنية المحمولة من المركز الرئيس إلى فرعه المؤقت لا تعتبر خدمات مقدمة من جهة غير مقيمة إلى جهة مقيدة حيث إن تلك التكاليف تكبدت فعلياً في المركز الرئيس والذي يعتبر جهة مقيدة بصفته منشأة دائمة ولم يتم دفع مبالغ من قبل المركز الرئيس إلى جهات غير مقيمة.

والجدير بالذكر أن تلك التكاليف المتکبدة بواسطة المركز الرئيس ليس الهدف منها تقديم خدمة إلى فروعها المؤقت وإنما لإنجاز الأعمال المتعلقة بالخدمات المتفق عليها في العقود مع العملاء في المملكة.

إن تكلفة فني المركز الرئيس ليست خدمات مقدمة للمنشأة الدائمة أصلًا وإنما هي تكلفة موظفي المنشأة الدائمة الموجودين في المركز الرئيس الذي ينفذون الأعمال للعملاء بناءً على العقود الموقعة من المركز الرئيس. بناءً عليه، فإن الأموال المحولة إلى المركز الرئيس لا يجب أن تخضع لضريبة الاستقطاع باعتبار أن المركز الرئيس هو نفسه المنشأة الدائمة في المملكة وبالتالي يعتبر جهة مقيدة لا تخضع إلى ضريبة الاستقطاع (عن دفعات منشأته الدائمة لنفسه).

ويؤكд المكلف على أن تكاليف الخدمات الفنية المتکبدة بواسطة المركز الرئيس لا تخضع لضريبة الاستقطاع كونها تمثل تكاليف لجهة مقيدة بصفتها منشأة دائمة؛ وعليه فإنه يمكن القول بأنه لو طبقت المصلحة النظام الضريبي واعتبرت أن المركز الرئيس هو المكلف الضريبي بصفته منشأة دائمة وليس فرعه المؤقت، لما فرضت المصلحة ضريبة استقطاع بسبب أن صافي الأرباح الناتجة خضعت إلى ضريبة الدخل.

ب - وقد تأكّد ذلك أيضًا في نص المادة (٧) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة العربية السعودية ومملكة إسبانيا، فإن المبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة أو الفرع للمركز الرئيس مقابل خدمات تمثل جزءاً من أرباح الشركة الأم التي يجب أن تخضع للضريبة فقط في إسبانيا.

لذلك، فإن المكلف يرى بأن فرض ضريبة استقطاع طبقاً للقانون الضريبي السعودي على المدفوعات من المنشأة الدائمة أو الفرع للمركز الرئيس عليه أن يتواافق مع نصوص اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة. إن تطبيق أي معالجة أخرى سيعارض مع المعايير المقبولة عالمياً بأن الدول التي يوجد فيها منشأة دائمة أو فرع تستطيع جباية ضريبة الدخل فقط على أرباح الأعمال المنفذة من قبل هذه المنشأة الدائمة أو الفرع.

إن فرض ضريبة استقطاع طبقاً للقانون الضريبي السعودي على المبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة أو الفرع إلى مركزه الرئيس مقابل خدمات سوف يؤدي إلى فرض الضريبة مرتين على النشاط المنفذ في البلد الأم، حيث أنه استناداً إلى اتفاقية

تجنب الازدواج الضريبي المطبق فإن السلطات الضريبية في البلد الأم لن تمنح الاعفاء الضريبي للشركة لأنه بحسب ما جاء في الاتفاقية فإن إخضاع هذا الدخل للضريبة هو من حق السلطات الضريبية الإسبانية مما سوف يؤدي إلى الازدواج الضريبي.

ج - بما لا يتعارض مع تقدم أعلاه، يفيد المكلف بأنه يتعرض أيضاً على احتساب ضريبة الاستقطاع على أساس ١٥٪ وليس ٥٪، ويشير إلى أنه صدر في حالة مماثلة قرار رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣ هـ من اللجنة الاستئنافية، والذي أيد عدم احتساب ضريبة استقطاع بواقع ١٥٪ على التعاملات مع أطراف ذات علاقة، وإنما يجب تطبيق ضريبة الاستقطاع بواقع ٥٪.

بناءً عليه، فإن التكاليف المتکبدة بواسطة المركز الرئيس كمنشأة دائمة لا تخضع إلى ضريبة الاستقطاع. وفي حال إصرار المصلحة على ذلك، فإن نسبة ضريبة الاستقطاع يمكن أن تكون ٥٪ وليس ١٥٪.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف من اللجنة تعديل الربط وذلك بعدم احتساب ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المدرجة ضمن قائمة الدخل.

#### **ب - وجهة نظر المصلحة:**

الأعوام	٢٠١٠م (بالريلال)	٢٠١١م (بالريلال)
المبالغ المدفوعة	٦,٩٠٠,٧٦٦	٣,٨٣٣,٠٠٠
ضريبة الاستقطاع	١,٠٣٥,١١٤	٥٧٤,٨٠٧

استندت المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع إلى المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (١٧) وتاريخ ١٤٢٥/١١٥هـ والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ مع ملاحظة أن النظام الضريبي لا يشترط لخضوع تلك المبالغ للاستقطاع الممارس في المملكة وإنما العبرة بمصدرية الدخل، وقد صدر للمكلف قرار من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض برقم (٥) لعام ١٤٣٥هـ أيد إجراء المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥٪) وتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

#### **ج - رأي اللجنة:**

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على بند المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية، تبين للجنة أن اعتراض المكلف مبني على ما يلي:

- ١- اعتقاده بأنه ليس منشأة دائمة، وإنما مجرد فرع مؤقت لمنشأة أجنبية، وأن المكتسب للدخل هو الشركة الأجنبية نفسها، ولذلك لا توجد علاقة بين فرع ومركز رئيس.
- ٢- اعتقاده بأنه وفقاً لاتفاقية منع الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية ومملكة إسبانيا، فإن المبلغ المدفوع للمركز الرئيس في إسبانيا لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية.
- ٣- يرى المكلف أنه في حال قررت اللجنة خضوع المبالغ المحولة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، فإن النسبة الواجبة هي ٥٠٪ بدلاً من ١٥٪.

وبرجوع اللجنة للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية، وبعد دراسة الاتفاقية المشار إليها أعلاه تبين للجنة ما يلي:

- ١- أن المكلف ينطبق عليه تعريف المنشأة الدائمة وفقاً للمادة (٤) من النظام الضريبي، الفقرة (ب٤)، والتي تنص على أن من ضمن المنشآت الدائمة: "فرع شركة غير مقيدة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة".

أما ما دفع به المكلف من أنه فرع مؤقت يزاول مشروعًا واحدًا فلا أثر له في تصنيفه منشأة دائمة لأغراض فرض الضريبة؛ وعليه فإن المبالغ المحولة من الفرع إلى مركزه الرئيس مقابل الخدمات الفنية تخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً لأحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي، والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، وذلك باعتبار أن المدفوع هو جهة غير مقيمة حصلت على دخل من مصدر في المملكة العربية السعودية.

وتبين للجنة أيضًا أن أحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي أكدت على تعريف المنشأة دائمة، حيث نصت المادة الخامسة من هذه الاتفاقية على أن عبارة المنشأة دائمة تعني "المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاولة نشاط المشروع كلياً أو جزئياً، وتشمل عبارة المنشأة دائمة بوجه خاص: فرع، مكتب، مصنع، ورشة. كما نصت نفس المادة (الفقرة ٣) على أن الأعمال الإشرافية تمثل منشأة دائمة، إذا استمرت تلك الأعمال مدة تزيد في مجموعها عن ستة أشهر خلال أي مدة اثنى عشر شهراً. ولذا ترى اللجنة أن المكلف يعد منشأة دائمة وفقاً لأحكام الاتفاقية المشار إليها أعلاه.

٢- وفقاً لأحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي، فإن مقيمي إسبانيا الذين يتحققون دخلاً في المملكة العربية السعودية ملزمون بدفع الضرائب وفقاً لأحكام النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية؛ وعليه فإن المركز الرئيس للمكلف يمكنه الاستفادة من إزالة الازدواج الضريبي عند دفعه للضريبة في إسبانيا، وفقاً لأحكام المادة الرابعة والعشرين (فقرة ٢) من تلك الاتفاقية؛ ولذا ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع.

٣- فيما يخص مطالبة المكلف بإخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لنسبة ٥% بدلاً من ١٥%， وبالرجوع للمادة "٦٣" من اللائحة التنفيذية، المعبدلة بالقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٤٣٥/٠٩/١٨هـ، تبين أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات فنية أو استشارية للمركز الرئيس تخضع لنسبة ١٥%، ولذا ترى اللجنة رفض مطالبة المكلف بإخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% بدلاً من ١٥%.

### **٣ - الأرباح الموزعة المقفلة في حساب المركز الرئيس:**

#### **أ - وجهة نظر المكلف:**

ذكرت المصلحة في وجهة نظرها بأنها قامت باحتساب ضريبة استقطاع بواقع ٥% على الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس استناد إلى المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية وكما أكدت المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند التسوية بين الحسابات وتعتبر هذه التسوية بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن الجهات الدافعة والمستلمة جهات مرتبطة. ويضيف المكلف بأن الحسابات المقدمة للمصلحة هي حسابات لمنشأة كما تم بيانه في الفقرات السابقة، والمنشأة دائمة لا تملك خياراً سوى قيد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن كل عام في حساب المركز الرئيس فلا يوجد مفهوم حساب الأرباح المبقياة لدى الفرع؛ لأن التعامل مع الفرع من قبل المركز الرئيس يتم كمعاملة مركز تكلفة، الأمر الذي أدى إلى قيام المصلحة باحتساب ضريبة الاستقطاع على أساس فهمها بأن هذه المبالغ تم سدادها/ تدويلها للمركز الرئيس. استناداً إلى ما تقدم، فإنه لا يجب احتساب ضريبة استقطاع عن الأرباح المقيدة في حساب المركز الرئيس، ولذا يطالب المكلف بتعديل الرابط.

#### **ب - وجهة نظر المصلحة:**

الأعوام	٢٠١٠م (بالإيال)	٢٠١١م (بالإيال)
الأرباح الموزعة	٣,٨٠٤,٩٥٠	٢,٢٨٦,٨٣٥
ضريبة الاستقطاع	١٩٠,٢٤٧	١١٤,٣٤١

تم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس وفقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، حيث تبين من خلال دراسة القوائم المالية للمكلف أنه قام بإغفال الأرباح المحققة عن العامين محل الاعتراض في حساب المركز الرئيس، ولأن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه مثل عمليات المقاصلة أو التسوية بين الحسابات والتي يعبر فيها تاريخ التسوية هو بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن الجهات الدافعة والمستثلمة جهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ القيد في الدفاتر، لذلك قامت المصلحة بإخضاع الأرباح المقفلة بحساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، وبناءً عليه فإن إجراء المصلحة سليم.

#### ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على بند الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس، تبين للجنة أن المكلف لم يعترض على واقعة الدفع، وإنما بنى اعتراضه على فهمه للعلاقة بينه وبين مركذه الرئيس، وبالرجوع إلى قوائم المكلف المالية لسنوات الخلاف، وتحديداً قائمة التدفقات النقدية، والإيضاح رقم (٧) اتضح أن المكلف قد حول أموالاً لمرکزه الرئيس تفوق أرباحه السنوية، ووفقاً لما رأته اللجنة في قرارها المتعلق بالبند الثاني من هذا القرار حول علاقة المكلف بمرکزه الرئيس، ولثبوت واقعة التحويل، فإن اللجنة ترى رفض اعتراضه.

وتؤكد اللجنة أن اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية ومملكة إسبانيا "الفقرة ٩ من البروتوكول الملحق بالاتفاقية" تجيز لحكومة المملكة العربية السعودية فرض ضريبة على الأرباح المحولة بنفس النسبة المقررة في اللائحة التنفيذية وهي %٥.

#### ٤ - غرامة تأخير السداد للدفعات المعجلة للعام المالي ٢٠١٠م:

##### أ - وجهة نظر المكلف:

ذكرت المصلحة في وجهة نظرها بأنها قامت باحتساب غرامة عدم سداد الضريبة على الدفعات المعجلة لفترات الثلاث (الشهر السادس والتاسع والثاني عشر من السنة) لعام ٢٠١٠م، استناداً إلى المادة (٧٧) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) فقرة (أ/ج) من اللائحة التنفيذية. وفي هذا الخصوص يود المكلف إيضاح الآتي:

- عند تقديم الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٩م، قام المكلف بسداد ضريبة دخل بمبلغ (٤,٧١٢,٦٨٩) ريالاً.
- طبقاً للفقرة الثانية من المادة الرابعة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل يجوز للمصلحة أن تخفض قيمة الدفعات المعجلة بما يتناسب مع انخفاض إيرادات المكلف إذا اقتنعت أن دخل المكلف للسنة الضريبية ينقص عن دخل السنة السابقة بما لا يقل عن ٣٠% طبقاً للقواعد المالية المدققة، فإن صافي الدخل قبل الضريبة لعام ٢٠١٠م البالغ (٤,٨٩٢,١٣٢) ريالاً والضريبة المحتسبة بمبلغ (١,٠٨٧,١٨٢) ريالاً.
- إن دخل المكلف للسنة الضريبية ٢٠١٠م ينقص عن دخل السنة السابقة بما لا يقل عن ٧٦% فإن سداد الضريبة على دفعات معجلة على أساس السنة السابقة يؤدي إلى سداد ضريبة أكثر من الضريبة المستحقة لعام ٢٠١٠م.
- بما لا يتعارض مع المادة (٧٠) من النظام الضريبي والرابعة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، واستناداً إلى ما تقدم، مع التنويه بأن المكلف قام بسداد كامل الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٠م وفقاً للإقرار الضريبي وحيث إنه لا ينطبق على وضع المكلف سداد ضريبة على الدفعات المعجلة لذلك يطالب المكلف بعدم احتساب تلك الغرامة، وتعديل الربط.

## **ب - وجهة نظر المصلحة:**

تم إخضاع الدفعات المعجلة غير المسددة خلال المواعيد النظامية لغرامة تأخير السداد بواقع (١٪)، وذلك في خصوء ما نصت عليه المادة (٧٧) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) فقرة (أ/ج) من اللائحة التنفيذية للنظام.

## **ج - رأي اللجنة:**

بعد الاطلاع وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على بند غرامة تأخير سداد الدفعات المعجلة، وبالاطلاع على متطلبات النظام الضريبي (المادة ٧٠) ولائحته التنفيذية (المادة ٦٤) تبين للجنة أن المكلف خالف تلك المتطلبات؛ حيث لم يسدد الدفعة الأولى، ولم يقدم طلباً مكتوباً للمصلحة لتخفيف الدفعات اللاحقة؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراضه.

## **٥ - غرامة تأخير السداد:**

### **أ - وجهة نظر المكلف:**

قامت المصلحة في ربطها باحتساب غرامات تأخير على فروقات الضريبة، وفي هذاخصوص يود المكلف الإفاده بما يلي:

- جميع مواضيع الاعتراض هي محل خلاف من نواح مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل.
- طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدد المكلف في الموعود النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهاية.
- حسب ما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعتبر عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعود النظامي لتقديم الإقرار والسداد.
- طبقاً للفقرة الثانية من المادة (٧١) المشار إليها أعلاه، تعد المستحقات نهاية في الحالات الآتية:
  - موافقة المكلف على الربط.
  - مرور الموعود النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
  - انتهاء الموعود النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة.
  - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

بناء على ما تقدم، فإن تعديلات المصلحة ليست نهاية طبقاً للفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل الجديد نظراً لعدم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو ديوان المظالم متعلق باعتراض المكلف.

### **علمًا بأنه صدرت العديد من القرارات في هذا الشأن ومنها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:**

- القرار الاستئنافي رقم ٩٥٦ لعام ١٤٣٠ هـ.
- القرار الاستئنافي رقم ٩٦٨ لعام ١٤٣١ هـ.
- القرار الابتدائي رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢ هـ.

وحيث أن تلك القرارات أعلاه أيدت المكلف في عدم فرض غرامة تأخير السداد لوجود اختلاف في وجهات النظر، فإن المكلف يرى عدم خضوعه لغرامة التأخير.

## **ب - وجهة نظر المصلحة:**

تم مطالبة الشركة بغرامة تأخير السداد وفقاً للمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية.

## ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول غرامة تأخير السداد، بين لللجنة أن الخلاف ينحصر في اعتقاد المكلف أن غرامة التأخير لا تجب عليه قبل أن تصبح الضريبة نهائية، وأن بنود الخلاف محل اختلاف وجهات نظر بينه وبين المصلحة.

وترى اللجنة أن المكلف التبس عليه مفهوم "استحقاق الضريبة" مع مفهوم "نهائية الضريبة"، حيث يرى أن تاريخ استحقاق الضريبة هو تاريخ نهاية الضريبة والحقيقة غير ذلك؛ حيث إن "نهائية الضريبة" هو مصطلح يعني التاريخ الذي لا يحق للمكلف بعده الاعتراض على الربط، ونصوص النظام الضريبي واضحة في ذلك، فعلى سبيل المثال نص نظام ضريبة الدخل صراحة على معنى "نهائية الضريبة" في المادة السادسة والستين، حيث نصت تلك المادة في بنودها (أ، ج، و) على التوالي على نهاية الضريبة في الحالات الآتية:

- ١- قبول المكلف لربط المصلحة.
- ٢- عدم اعترافه أمام اللجنة الابتدائية خلال المدة النظامية.
- ٣- عدم اعترافه أمام اللجنة الاستئنافية خلال المدة النظامية.
- ٤- عدم اعترافه أمام ديوان المظالم خلال المدة النظامية.

وأضافت اللائحة التنفيذية إلى "نهائية الضريبة" مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره، وصدور قرار ديوان المظالم.

أما "استحقاق الضريبة" فالمعنى المقصود به الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام النظام والواجبة السداد خلال المدة النظامية. وقد تكرر في اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي وورد كلمة "المستحقة" و"الاستحقاق" في مواضع كثيرة، وتعني الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، فعلى سبيل المثال لا الحصر ورد في المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي (البند ٣) ما يلي: "... فإن تاريخ استحقاق الضريبة، وتقديم الإقرار الضريبي، يكون خلال مئة وعشرين يوماً من تاريخ قفل الحسابات"، ومثل ذلك ورد في المادة السابعة والخمسين (البند ٥)، كما ورد في الرابعة والستين (البند ١، الفقرة ب) تعريف دقيق لمعنى الضريبة المستحقة حيث نصت تلك المادة على أنه: " يقصد بالضريبة المستحقة عليه عن السنة السابقة، الضريبة التي تم تحديدها وفقاً لأحكام النظام وهذه اللائحة" وقد نصت المادة السابعة والستون (البند ٣) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي على معنى الضريبة المستحقة، حيث عرفتها بأنها المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وحددت بداية احتساب الغرامات بنصها على أن "تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، وعلىه فإن اللجنة ترى أن توجب الغرامات على المكلف عن المبالغ غير المسددة يبدأ من انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار والسداد، وليس من تاريخ نهاية الضريبة.

أما ما يراه المكلف من أن الخلاف مع المصلحة يمثل اختلافاً في وجهات النظر فلا يسلم له؛ فوفقاً لما قررته اللجنة حول كل بند من البنود والتي رفضت اعترافه عليها؛ فإن المكلف خالف بشكل صريح نصوص النظام الضريبي ولائحته التنفيذية؛ لذا ترى اللجنة رفض اعترافه على غرامة تأخير السداد.

**وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:**

**أولاً: الناحية الشكلية:**

قبول اعتراف المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحيثيات القرار.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

- ١- رفض اعتراف المكلف على عدم حسم التأمينات الاجتماعية المدفوعة نيابة عن الموظفين؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٢- فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس:
  - أ - رفض اعتراف المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية واستشارية؛ وفقاً لحيثيات القرار.
  - ب - رفض طلب المكلف فرض ضريبة استقطاع بنسبة ٥% بدلاً من ١٠% وفقاً لحيثيات القرار.
- ٣- رفض اعتراف المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٤- رفض اعتراف المكلف على فرض غرامة تأخير السداد للدفعات المعدلة لعام ٢٠١٠م؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٥- رفض اعتراف المكلف على فرض غرامة تأخير السداد؛ وفقاً لحيثيات القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراف على هذا القرار من ذوي شأن أن يقدم استئنافه مسبياً إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة سنتين يوماً من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قدم يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصريفي بها.

**والله الموفق،**