

(قرار رقم ١٨ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٦٧) و تاريخ ١٤٣٥/٧/٢٦هـ

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

الدكتور/..... رئيساً

وعضوية كل من:

الدكتور/..... عضواً

الدكتور/..... عضواً

الدكتور /..... عضواً

الأستاذ /..... عضواً

وبحضور سكرتير اللجنة/.....

للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الزكوي لعام ٢٠١١م الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٥/١٦/٣٧٧٠هـ، وتاريخ ١٤٣٥/٦/١٠هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٦٧) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٥/٧/٦هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/.....، عن المصلحة، وحضر الأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين وراي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط برقم ١٤٣٤/١٦/٦٦٣٨، وتاريخ ١٤٣٤/١٠/٢٧هـ، وورد اعتراض المكلف برقم ٩٣٩١٣، وتاريخ ١٤٣٤/١٢/٢٦هـ؛ وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في:

- ١- قروض قصيرة الأجل بمبلغ (٢٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال.
- ٢- دفعات من العملاء بمبلغ (١٦,٥٧٦,٠٨٠) ريال، رصيد دائن محتجز بمبلغ (٣١,٧٢٧,٧١٧) ريالاً، وحسابات دائنة بمبلغ (١٩,٧٦٠,٠٢١) ريالاً.
- ٣- مبالغ مستحقة للشركاء بمبلغ (١٢٨,٨٩٦,٨٦٠) ريالاً.
- ٤- فرق الاستهلاك بمبلغ (١٠٠,٦١٦) ريالاً.

٥- الخسائر المتراكمة.

٦- ضريبة الاستقطاع.

٧- المبالغ المدفوعة إلى منشآت غير مقيمة مقابل خدمات منفذة خارج المملكة (وسمّتها المصلحة في خطابها "خدمات عامة").

٨- غرامة التأخير (أغفلتها المصلحة في خطاب المرفوع للجنة).

وفيما يلي تفصيل ذلك:

١- قروض قصيرة الأجل بمبلغ (٢٢,٠٠٠,٠٠٠) ريال.

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف بعد تقديم المستندات المؤيدة.

٢ - دفعات من العملاء بمبلغ (١٦,٥٧٦,٠٨٠) ريالاً، ورصيد دائن محتجز بمبلغ (٣١,٧٢٧,٧١٧) ريالاً، وحسابات دائنة بمبلغ (١٩,٧٦٠,٠٢١) ريالاً:

أ - وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على معالجة المصلحة المتمثلة في إضافة الدفعات المقدمة من العملاء والمبالغ الدائنة المحتجزة والحسابات الدائنة إلى الوعاء الزكوي بحجة أن هذه المبالغ قد بقيت في العمل لحول كامل.

ويفيد المكلف أن المبالغ المذكورة بعاليه تمثل أموالاً مستحقة لجهات أخرى تتعلق بالمعاملات التجارية العادية.

كما يوضح المكلف أن طبيعة الأموال هي حسابات دائنة تجارية ومبالغ محتجزة مستحقة عن العقود. أما الحسابات الدائنة التجارية فتنشأ في دورة العمل العادية اليومية، أما الأرصدة المحتجزة المستحقة الدفع فتنشأ وفقاً للاتفاقيات المبرمة مع متعهدي تقديم الخدمات والعملاء ويتم احتجازها لفترة معينة، كما أن الدفعات المقدمة من العملاء هي أساساً مبالغ تم تحصيلها من العملاء مقابل بيع الشقق والفلل.

ويضيف المكلف أن أهم شرط لوجوب الزكاة وفقاً للشرعية الغراء هو أن الزكاة تجب في الأموال المملوكة فعلياً للشركة التي تبقى في العمل لحول كامل أي استيفاء شرط تمام الملك وحولان الحول، وأن المبالغ المحتجزة المستحقة الدفع، والحسابات الدائنة هي في الأساس أموال مستحقة للموردين/ مقاولي الباطن وفقاً للعقود المبرمة مع هذه الجهات ونتجت عن معاملات تجارية عادية خلال السنوات المذكورة، بينما أن الدفعات المقدمة هي مبالغ دفعت بواسطة العملاء وفقاً للاتفاقيات المبيعات.

وقد تم تصنيف الحسابات الدائنة والمبالغ المحتجزة المستحقة الدفع في القوائم المالية لسنة ٢٠١١م "كمطلوبات متداولة" وذلك عائد لحقيقة أن المبالغ كانت مستحقة وفقاً لأحكام العقود المبرمة مع هذه الجهات.

ويرى أنه وفقاً للقاعدة الشرعية الأساسية فإن الزكاة تجب فقط في الأموال المستوفية لشرط تمام الملك. وبناءً عليه وبالرغم من أن رأس المال المملوك والأرباح المحققة تجب فيها الزكاة إلا أن المبالغ المستحقة لمقاولي الباطن/ الموردين لا تجب فيها الزكاة لعدم استيفاء شرط تمام الملك فيها.

• وذكر أن القرار الوزاري رقم ٣/١١٠٣ بتاريخ ١٤٠٧/٢/١١ هـ أكد على الالتزام بالقاعدة الشرعية السابق ذكرها حيث نص على "أن الزكاة لا تفرض على القروض إطلاقاً، وإنما تجبي من رأس المال والاحتياطيات والأرباح بعد خصم قيمة الأموال الثابتة لأن قيمة القروض الاستثمارية إما أن يتم بها شراء آلات ومعدات وهذه تعتبر من ضمن الأصول الثابتة التي تستبعد من وعاء الزكاة وإما أن يتم بها شراء مواد خام أولية وهذه لا تجب فيها الزكاة لعدم توفر شرط (تمام الملك) فيها".

- كما أشار إلى أن المصلحة في خطابها التوضيحي رقم ١/٣٣٩٤ بتاريخ ١٤٠٧/٤/٢٠ هـ قد أوضحت ما يلي:
- "إذا كانت لشراء أصول متداولة فإنها لا تضاف أصلاً لعدم توافر شرط تمام الملك".

ولا شك أن ما تقدم يؤكد على أهم مبادئ الشريعة لوجوب الزكاة ألا وهو أن الزكاة إنما تجب في الأموال "المملوكة" للمكلف. وبما أن المبالغ المحتجة المستحقة الدفع والحسابات الدائنة تمثل بالفعل التزاماً تجاه مالك هذه الأموال إلى حين تأدية مقاول الباطن/ المورد للخدمات. وبناءً عليه فإن جباية زكاة في هذه الأموال لا يتفق مع الشريعة الغراء.

ويشير المكلف إلى قرار ديوان المظالم رقم ١/٧/٦٧ لسنة ١٤٣٢ هـ الذي قضى حسب نقله بما يلي: "أما فيما يتعلق بإضافة رصيد بند سحب على المكشوف إلى الوعاء الزكوي وحيث إن هذا يعتبر ديناً على المدعية وهي بهذا مدينة وليس دائنة وبناءً على ما ترجح لدى الدائرة من عدم جواز إخراج الزكاة عن مال واحد مرتين وأن الزكاة واجبة على الدائن فإن إضافة رصيد بند سحب على المكشوف إلى الوعاء الزكوي مخالف شرعاً ويتعين إلغاؤه". ويثبت القرار المشار إليه بعاليه دون أدنى شك أن المبالغ المحتجة المستحقة الدفع والحسابات الدائنة يجب ألا تضاف إلى الوعاء الزكوي.

كما لا يوافق المكلف على إضافة المصلحة لهذه الأموال إلى الوعاء الزكوي استناداً إلى الفتوى رقم ٢٢٦٦٥ لأن المصلحة في نظره طبقت الفتوى رقم ٢٢٦٦٥ بشكل خاطئ لأن هذه الفتوى تتعلق بالقروض المقدمة للمكلف ولا تشمل الحسابات الدائنة الناشئة عن المعاملات اليومية العادية للمكلف.

ويفيد المكلف بأن المصلحة قد فهمت خطأ الفتوى رقم ٢٢٦٦٥ ولذا فقد استنتجت خطأ أن الذمم الدائنة والمبالغ المحتجة المستحقة الدفع والدفعات المقدمة من العملاء يجب أن تضاف إلى الوعاء الزكوي. ولم تعترف المصلحة بأن الزكاة على الأنشطة التجارية إنما يتم ربطها عن طريق تحديد النتائج في نهاية السنة، كما هو مبين في الفتوى رقم ٢٢٦٦٥ التي تنص على: "أن يستخدم المال في تمويل نشاط الشركة الجاري والذي يعتبر من عروض التجارة فتجب فيه الزكاة باعتبار ما آل إليه ويزكي بتقييمه نهاية الحول".

ومنها يتبين أن الزكاة تستحق في المبالغ المستخدمة في الأنشطة التجارية (رأس المال العامل) عن طريق تقييم نتائج الأنشطة التجارية في نهاية السنة. وبعبارة أخرى فإن الزكاة تجب في الأرباح المتحققة من الأنشطة التجارية التي تم تمويلها بالقروض وإن جباية الزكاة في القرض المستخدم لأغراض رأس المال العامل (الأنشطة التجارية) سينتج عنه ازدواج الزكاة في نفس السنة.

وأضاف المكلف بأنه كان يتعين على المصلحة في نفس الوقت السماح بحسم الحسابات المدينة والحسابات المدينة المحتجة كحسم جائز من الوعاء الزكوي، ولا شك أن المصلحة ستقدر أن العدالة تقتضي أن بنوداً مثل الالتزامات المستحقة الدفع والالتزامات المستحقة القبض يجب معالجتها بنفس الطريقة أي أنه إذا كانت المصلحة تصر على إضافة الحسابات الدائنة والمبالغ المحتجة المستحقة الدفع إلى الوعاء الزكوي فإن عليها السماح بحسم الحسابات المدينة والمبالغ المحتجة المستحقة القبض التي بقيت قائمة دون سداد لأكثر من سنة.

حيث بقيت بعض الحسابات المدينة والدفعات المقدمة المضافة إلى المبالغ المذكورة بعاليه دون سداد لأكثر من سنة. ولكن نظراً لأن المبالغ المذكورة بعاليه قد تم تصنيفها تحت الموجودات المتداولة فإن المكلف لم يطالب بالمبالغ المذكورة بعاليه كحسم من الوعاء الزكوي.

وإذا أضافت المصلحة الحسابات الدائنة المصنفة كمطلوبات متداولة في القوائم المالية المراجعة إلى الوعاء الزكوي بحجة بقائها قائمة دون سداد لأكثر من حول فعندئذ على المصلحة أيضاً أن تسمح بحسم المبالغ المستحقة القبض في المقابل من الوعاء الزكوي أي الحسابات المدينة والأرصدة المدينة المحتجة والدفعات المقدمة إلى الموردين التي بقيت دون سداد لأكثر من حول.

والخلاصة في وجهة نظر المكلف أنه إذا لم يتم استيفاء شرط تمام الملك فلا تجب عندئذ زكاة في هذه الأموال. ولذا يطالب المكلف إلغاء احتساب زكاة على الحسابات الدائنة والأرصدة الدائنة المحتجزة غير المستوفية لمتطلبات شروط تمام الملك.

ب - وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة بإضافة المبالغ المشار إليها بعاليه للوعاء الزكوي، حيث إن تلك الأرصدة قد حال عليها الحول، ويتضح ذلك من مطالعة الكشوفات والمستندات المقدمة بعد استبعاد المبالغ التي لم يحل عليها الحول، وذلك باعتبار تلك الأرصدة مبالغ مستفادة تستخدم في أنشطة الشركة الثابتة أو المتداولة حيث تعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه طبقًا للفتوى رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ إجابة السؤال الثاني، وعليه فإن إجراء المصلحة صحيح.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول بند دفعات من العملاء، ورصيد دائن محتجز وحسابات دائنة، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في اعتقاد المكلف أن هذه المبالغ لم يتحقق فيها شرط تمام الملك باعتبارها مبالغ دائنة، ففي حين ترى المصلحة أن هذه المبالغ يستخدمها المكلف في أنشطته المختلف وتعالج بما آلت إليه.

وفي أثناء جلسة المناقشة سألت اللجنة المكلف: هل الأموال محل الخلاف مختلطة بأموال الشركة ويمكنها استخدامها مثل بقية أموالها؟ فرد بالإيجاب.

وحيث تبين للجنة أن المكلف يتصرف في هذه الأموال تصرفًا تامًا، فإنها بمثابة أموال القروض، والتي نصت الفتاوى ذات العلاقة ومنها الفتوى رقم ٢٢٦٦٥ في ١٥/٤/١٤٢٤هـ على وجوب الزكاة فيها إذا كانت تحت يد المكلف وحال عليها الحول، بالإضافة إلى الفتوى المتعلقة بالإيرادات المحصلة مقدمًا رقم ٢/١٥٧٠ في ١/٨/١٤٠٥هـ، التي نصت على وجوب الزكاة في الإيرادات التي يحصل عليها المكلف مقدمًا إذا حال عليها الحول، لذا فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على إضافة المصلحة لهذه الأموال إلى وعاء الزكاة.

٣ - مبالغ مستحقة للشركاء بمبلغ (١٢٨,٨٩٦,٨٦٠) ريالاً:

أ - وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأنه لا يوافق على معالجة المصلحة بإضافة رصيد المبالغ أعلاه المستحقة للشركاء إلى الوعاء الزكوي على أساس أن المبلغ أعلاه استخدم لأغراض رأس المال العامل وليس لتمويل الأصول الثابتة والاستثمارات.

ويشير المكلف إلى أن بيان الميزانية الخاص بالقوائم المالية المدققة لسنة ٢٠١١م يدل على أن هذا الرصيد قد أفصح عنه بصفة "التزامات جارية"، وبالتالي، هذا الرصيد قد تم استخدامه لتمويل رأس المال العامل للشركة ولا يجب أن يخضع للزكاة.

ويشير إلى الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) والتي يرى أنها توضح أن الزكاة في الأنشطة التجارية يجب تقديرها عند تحديد النتائج في نهاية السنة.

ويشير إلى المسائل التي تم بحثها في النقطة (١ - ٢) أعلاه والمتعلقة بإضافات الالتزامات الجارية إلى الوعاء الزكوي.

ولذلك يطلب من المصلحة إصدار ربط معدل يستثني المبالغ المستحقة للشركاء من الوعاء الزكوي.

ب - وجهة نظر المصلحة:

ينطبق بشأن هذه المبالغ ما جاء في البند السابق باعتبار هذه الأموال حال عليها الحول، وتجب فيها الزكاة طبقًا للفتوى المشار إليها رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ إجابة السؤال الثاني.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة حول الخلافات بشأن زكاة المبالغ المستحقة للشركاء، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في اعتقاد المكلف أنه لا زكاة على هذه الأموال، وإنما الزكاة على الأرباح الناتجة من الأنشطة التي مولتها هذه القروض، في حين ترى المصلحة أنها داخلية في الوعاء باعتبارها مبالغ تستخدم في نشاط الشركة، وقد حال عليها الحول.

وترى اللجنة أن هذه الأموال بقيت عند المكلف حولا كاملا، وله حق التصرف التام فيها؛ مما يجعلها في نطاق الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) لعام ١٤٢٤هـ، وغيرها من الفتاوى الموجبة للزكاة في الأموال التي بيد المكلف وحال عليها الحول، سواء كانت من قروض أو غيرها، بل إن اللجنة ترى أن التمويل من الشركاء والمصنف محاسبياً على أنه قروض هو أولى أن يكون داخلاً في الوعاء، شأنه شأن رأس مال الشركاء؛ ولذا ترفض اللجنة اعتراض المكلف على إضافة المبالغ المستحقة للشركاء إلى الوعاء الزكوي.

٤ - فرق الاستهلاك بمبلغ (١٠٠,٦١٦) ريالاً:

أ - وجهة نظر المكلف:

يتساءل المكلف عن التعديل الذي قامت به المصلحة والأسس التي بنى عليها ويفيد بالآتي:

- المكلف في إقراره لسنة ٢٠١٠م قام باستبعاد فروقات الاستهلاك البالغة ١١,٠٥٨,٠٥٥ ريالاً سعودياً على أساس الكشف رقم (٤) للسنة الذي يظهر الرصيد الختامي "للفئة ٣" بمبلغ ٢,٥٧٩,٠٣٨ ريالاً سعودياً.
- استبعدت المصلحة في ربطها لسنة ٢٠١٠م فروقات الاستهلاك البالغة ١١,٠٥٨,٠٥٥ ريالاً سعودياً وهو الذي تم استبعاده في الإقرار الذي أعد بواسطة شركة (ع).. وهذا يعني أنهم أكدوا احتساب الاستهلاك طبقاً للكشف رقم (٤)، وعليه أيضاً ظهر الرصيد الختامي لسنة ٢٠١٠م.
- يرى المكلف أن أساس احتساب الاستهلاك بواسطة المصلحة والمكلف في سنة ٢٠١٠م متساويان. وعليه فإن هذا الفرق يجب ألا ينشأ في الرصيد الختامي لسنة ٢٠١٠م والرصيد الافتتاح لسنة ٢٠١١م. وقد أرفق المكلف مع اعتراضه صورة من النموذج (ق ٢) مع الكشف (٤) للإقرار وربط المصلحة. ويخلص المكلف إلى أنه بناء على الحقائق الموضحة أعلاه، فإنه يطالب باحتساب الاستهلاك بحسب ما تم احتسابه بواسطة الشركة في إقرارها.

ب - وجهة نظر المصلحة:

ترى المصلحة أن الفرق المشار إليه بعاليه ناتج من المقارنة بين فرق الاستهلاك طبقاً للإقرار وفرق الاستهلاك طبقاً لربط عام ٢٠١٠م، حيث إن المصلحة عدلت في نهاية المجموعة الثالثة في عام ٢٠١٠م وبالتالي فإن هذا التعديل يظهر في بداية عام ٢٠١١م حيث كان باقي المجموعة الثالثة طبقاً للكشف رقم (٤) مبلغ (٢,٥٧٩,٠٣٨) ريالاً، وأصبح في بداية عام ٢٠١١م حيث كان باقي المجموعة الثالثة طبقاً للكشف رقم (٤) مبلغ (٢,٥٧٩,٠٣٨) ريالاً، وأصبح بعد التعديل (٢,١٧٦,٥٧٠) ريالاً؛ وبالتالي فإن إجراء المصلحة صحيح.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على بند " فروق الاستهلاك " تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في اعتقاد المكلف أنه لم يكن هناك فروق استهلاك في عام ٢٠١٠م حسب إقراره وربط المصلحة، حيث كان الإقرار والربط متساويين، في حين ترى المصلحة وجود هذه الفروق حيث تم التعديل على ربط عام ٢٠١٠م، ولم يعترض عليه المكلف.

وقد طلبت اللجنة من المصلحة تزويدها بتفاصيل ربط عام ٢٠١٠م، وقد ورد خطاب المصلحة رقم ٩ وتاريخ ١٤٣٥/٧/٨هـ، متضمناً بالأدلة قيام المصلحة بالربط على المكلف متضمناً فروقات الاستهلاك التي رأتها المصلحة لعام ٢٠١٠م، واطلعت

اللجنة أيضًا على اعتراض المكلف على ربط المصلحة لعام ٢٠١٠م، ووجدت أن المكلف قد قبل الربط المتعلق بالأصول الثابتة "مع الاحتجاج"، وعليه فإن ادعاء المكلف تساوي الإقرار مع الربط غير صحيح، وعلاوة على ذلك فإن المكلف أرفق مع اعتراضه صورًا من إقراره ومن ربط المصلحة لعام ٢٠١٠م، والذي يظهر فروقات الاستهلاك، واختلاف مبلغ الأصول الثابتة؛ ولذا فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

وتوضح اللجنة للمكلف أن مدة الاعتراض على ربط عام ٢٠١٠م قد انتهت بانتهاء المدة النظامية له، ولم يعترض عليه المكلف آنذاك. أما ما أشار إليه المكلف في اعتراض سابق له إلى بعض البنود على أنها مقبولة "مع الاحتجاج" فليس له أساس نظامي، ما دام أنه لم يعترض خلال المدة النظامية.

٥ - الخسائر المتراكمة:

أ - وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على تعميم المصلحة رقم (١/٩٢) بتاريخ ١٤١٨/٧/١٣هـ، حيث يتم السماح بالخسائر المتراكمة بناء على خسائر سنوات سابقة تم تقديرها بعد تعديل المخصصات المستبعدة. بسبب أن المصلحة عندما لم تقم بتعديل الأرباح المستبقة للمصروفات الغير مسموح بها، فإن العدالة تقتضي تطبيق نفس المعالجة عندما يصبح رصيد الأرباح المستبقة مدين وهذا يعني الخسائر المتراكمة، إن مجرد التعديل في نوع الرصيد من دائن إلى مدين لا يجب أن يكون الأساس لمعالجة مختلفة. ويضيف المكلف أن الأموال الخاصة بهذه المصروفات قد خرجت من العمل ولم تبق في حيازة المكلف. وبالتالي، أخذ الزكاة على مبلغ لم يكن مع الشركة سنة بعد سنة غير مبرر.

ويفيد المكلف بأن الربوط الخاصة بالسنوات ٢٠٠٦م وحتى ٢٠٠٨م هي قيد الاعتراض. والخسائر المتراكمة للسنة لا يمكن تسويتها بناء على ربوط سنوات سابقة حتى يحين الوقت الذي يتم فيه إنهاء إجراءات الاعتراض الخاصة باستبعاد المصروفات. وبناءً على التوضيحات أعلاه يطالب المكلف بإصدار ربط معدل يسمح بحسم الخسائر المتراكمة طبقًا للقوائم المالية.

ب - وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع وإعادة الدراسة فإن الخسائر المتراكمة تصبح مبلغ (١١٦,١٩٦,١٧٩) ريالاً، وليس مبلغ (١١٤,٢٩٠,٣٥٨) ريالاً، حيث تم أخذ المخصصات في الاعتبار طبقًا لتعميم المصلحة رقم (١/٩٢) وتاريخ ١٤١٨/٧/١٩هـ.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على بند الخسائر المتراكمة، تبين للجنة أن الخلاف هو على تعديلات المصلحة للربط على سنوات سابقة اعترض عليها المكلف عند لجنة أخرى، وأن المكلف يرى أن الآثار المستمرة لهذه التعديلات يجب ألا تضمن في الربط للعام ٢٠١١م.

وترى اللجنة أن موضوع اعتراض المكلف هو في حقيقته اعتراض على أثر معالجات لم يوافق عليها المكلف في سنوات سابقة، وهي محل الدراسة في لجان أخرى وفقًا لإفادة المكلف، وأن القرار حولها (سواء لمصلحة المكلف أو المصلحة) هو المحدد لرصيد الخسائر المتراكمة المدورة، ومن ثم فإن اللجنة ترفض النظر في اعتراض المكلف من حيث المبدأ.

٦ - ضريبة الاستقطاع:

أ - وجهة نظر المكلف:

٦ - ١ ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لغير مقيمين تم إخضاعها لضريبة استقطاع

(د) ١٠,٨٥١,٦٣٣ ريالاً

(س) ٥,٢٦٩,٩٢٥ ريالاً

قامت المصلحة بطريق الخطأ باحتساب ضريبة استقطاع على الدفعات التي تمت للأطراف الغير مقيمة والمشار إليها أعلاه والتي سبق أن قام المكلف بسداد ضريبة استقطاع عليها. ويبدو أن المصلحة لم تأخذ في الاعتبار إقرارات ضريبة الاستقطاع المقدمة بواسطة الشركة في سنة ٢٠١١م. كما يود المكلف إفادة المصلحة بأنهم يقوم بسداد ضريبة الاستقطاع بمجرد قيامه بسداد مبالغ إلى أطراف غير مقيمة. وفي هذا الشأن قام المكلف بتقديم قائمة توضح المبالغ المدفوعة إلى المقاولين على حساب خدمات مقدمة خلال سنة ٢٠١١م إلى مفتشي المصلحة خلال الفحص الميداني. اشتملت المبالغ المدفوعة إلى أطراف غير مقيمة على مبالغ محملة على حساب عقارات تحت التطوير وأيضاً المبالغ المرسمة كجزء من أعمال رأسمالية تحت التنفيذ.

ولم تأخذ المصلحة في الاعتبار ضريبة الاستقطاع المسددة خلال السنة وقامت باحتساب ضريبة استقطاع بنسبة ٥%. وإجمالي المبالغ المدفوعة للخدمات المقدمة بواسطة (د) خلال السنة هو ١٠,٨٥١,٦٣٣ ريالاً سعوديًّا ومبلغ ٥,٢٦٩,٩٢٥ ريالاً سعوديًّا ل (س). وضريبة الاستقطاع المسددة حسب إقرار ضريبة الاستقطاع ل (س) ويشير المكلف إلى أن إقرارات ضريبة الاستقطاع السنوية توضح مبالغ بالزيادة عن التحليل بالمبالغ المدفوعة إلى أطراف غير مقيمة للخدمات المقدمة خلال السنة. والفرق يمثل مبالغ مستحقة للأطراف غير المقيمة للخدمات المقدمة في السنوات السابقة أي بمعنى مبالغ مستحقة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠م.

٦ - ٢ ضريبة مزدوجة على مبالغ دفعت إلى أطراف غير مقيمة

(د) ٦,٣٠٨,٢٦٨ ريالاً سعوديًّا

(س) ٣,٢٩٧,٦٦٤ ريالاً سعوديًّا

لا يوافق المكلف على احتساب المصلحة لضريبة استقطاع على قيمة الخدمات المقدمة بواسطة الأطراف الغير مقيمة أعلاه كجزء من الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ.

كما تم بيانه في النقطة ٦ - ١ المبالغ المدفوعة لأطراف غير مقيمة تشتمل على مبالغ محملة كتكاليف وأيضاً كجزء من أعمال رأسمالية تحت التنفيذ وطبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، فإن ضريبة الاستقطاع على قيمة تلك الخدمات يتم سدادها بواسطتهم في وقت السداد الحقيقي؛ وعليه فإن المصلحة قد أخطأت باحتساب ضريبة استقطاع بنسبة (٥%) على المبالغ أعلاه دون الأخذ في الاعتبار التاريخ الفعلي لتلك الدفعات ولضريبة الاستقطاع المسددة بواسطة الشركة في موعد السداد.

ويرى المكلف أنه عند الأخذ في الاعتبار البيانات المكلف الواردة أعلاه، فإن المبالغ يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع لأن الشركة قد قامت فعلياً بسداد كل ضرائب الاستقطاع المستحقة في موعد سدادها خلال المهلة الزمنية النظامية.

لذا فإن يطلب المكلف من المصلحة تصحيح الخطأ الغير مقصود المشار إليه أعلاه.

٦ - ٣ مبالغ مدفوعة إلى (ج) ٨٥,٠٠٠ ريال سعودي

قامت المصلحة خطأ بإخضاع المبالغ المدفوعة إلى (ج) إلى ضريبة استقطاع بنسبة (٥%).

يرغب المكلف في الإفادة بأن ضريبة الاستقطاع تم سدادها على هذا المبلغ خلال شهر إبريل ٢٠١١ ومايو ٢٠١١م.

ويطلب المكلف من المصلحة إعادة النظر في معالجتهم للمبالغ المدفوعة إلى أطراف غير مقيمة بطريقة تحكيمية وإصدار ربط معدل يعالج الأخطاء غير المقصودة والمشار إليها أعلاه.

ب - وجهة نظر المصلحة:

أ (شركة (د) (١٠,٨٥١,٦٣٣) ريالاً ضريبتها (٥٤٢,٥٨١) ريالاً.

شركة (س) (٥,٢٦٩,٩٢٥) ريالاً ضريبتها (٢٦٣,٤٩٦) ريالاً.

ب (شركة (د) (٦,٣٠٨,٢٦٨) ريالاً ضريبتها (٣١٥,٤١٣) ريالاً.

شركة (س) (٣,٢٩٧,٦٦٤) ريالاً ضريبتها (١٦٤,٨٨٣) ريالاً.

أفادت الشركة بأنها ستقوم بسداد الضريبة المستحقة على المبالغ المدفوعة حينما يتم الدفع وقدمت صور من مستندات الاستقطاع السنوي الذي تبين منه أنها تسدد ضريبة استقطاع لهاتين الشركتين عند حالة الدفع، لذا فإننا نتفق مع الشركة في حالة تقديم ما يثبت أن هناك أرصدة دائنة تتضمن المبالغ غير المسددة عنها.

ج (شركة (ج) بمبلغ (٨٥,٠٠٠) ريال ضريبتها (٤,٢٥٠) ريالاً.

نتفق المصلحة مع الشركة حيث تم تقديم المستندات التي تثبت السداد.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول بند ضريبة الاستقطاع الواردة في البند السادس من خطاب المصلحة المرفوع للجنة، فقد تبين أن الخلاف يتعلق بما يلي:

أ - بنود يرى المكلف أنه دفع عنها ضريبة استقطاع، وتشمل المدفوعات لشركة (د)، وشركة (س)، وتطلب المصلحة ما يثبت دفع ضريبة الاستقطاع، وقد ردت المصلحة على استفسارات اللجنة حول هذا الموضوع بخطابها رقم ٤/٩٤٢٧/٩، وتاريخ ١٤٣٥/٧/٨ هـ، حيث أوضحت أنها وافقت على وجهة نظر المكلف؛ وبذلك يعد الخلاف منتهياً حول هذا البند لصالح المكلف.

ب - بنود يرى المكلف أنه لم يدفع المبالغ محل الخلاف إلى الجهات غير المقيمة، وتشمل المبالغ المستحقة لشركة (د)، وشركة (س)، وتطلب المصلحة منه إثبات عدم دفع هذه المبالغ والمتمثل في ظهورها في حسابات الأستاذ العام.

وترى اللجنة أنه كان على المكلف تقديم ما طلبته المصلحة، وعلى وجه الخصوص نسخ من صفحات الأستاذ العام المتضمن لهذه المبالغ كإثبات لعدم دفع المبالغ محل الخلاف. وحيث أعطته اللجنة مهلة لتقديم تلك الإثباتات للجنة، ولم يقدم نسخ صفحات الأستاذ العام المطلوبة؛ ولذا فإن اللجنة ترى رفض اعتراضه.

ج - بنود وافقت المصلحة المكلف في وجهة نظره، وتشمل المدفوعات لشركة (ج)، ولذلك يعد الخلاف حولها منتهياً لمصلحة المكلف.

٧ - المبالغ المدفوعة إلى منشآت غير مقيمة مقابل خدمات منغدة خارج المملكة:

أ - وجهة نظر المكلف:

يشير المكلف إلى أن نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية يقوم على مبدأ الولاية المكانية؛ ولذا فإن النظام والقرارات الوزارية تنص على أنه حتى في حالة مشاريع تسليم مفتاح فإن الدخل المحقق من العمل المنفذ في المملكة هو فقط الذي يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية.

وأنه طبقاً لنظام ضريبة الدخل الجديدة للشركات فإن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات منفذة جزئياً أو بالكامل في المملكة تعتبر "مصدر دخل من المملكة" وفقاً لنظام ضريبة الدخل الجديد. المادة ٥ فقرة (أ) فقرة (٨) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: "(٨) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة".

علاوة على ذلك فإن المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تؤكد هذا المبدأ الأساسي إذ تنص على ما يلي:

"(٧) لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل أو التركيب أو الصيانة أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط تنشأ عن نشاط في المملكة".

إضافة لذلك فقد أكدت المصلحة أيضاً أن توريد المواد/ المعدات لا يخضع لضريبة الاستقطاع حتى ولو كان مصدر الدفع (ليس الدخل) ناشيء من المملكة العربية السعودية وأن المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة عن أجور التذاكر/ الشحن لرحلة ناشئة من المملكة العربية السعودية لا تخضع لضريبة استقطاع حتى ولو كان مصدر الدفع (ليس الدخل) من المملكة، وبناءً عليه فإن اعتبار المبالغ المدفوعة لقاء خدمات منفذة بالكامل خارج المملكة استناداً إلى اللائحة التنفيذية ليس له ما يبرره فضلاً عن تعارضه مع نظام ضريبة الدخل الجديد.

وأما مصدر الدخل فيشير المكلف إلى المادة ٥ من نظام ضريبة الدخل الجديد التي تقدم قائمة بمصادر الدخل الخاضعة للضريبة في المملكة العربية السعودية. حيث إن المادة ٥ من نظام ضريبة الدخل الجديد تبين أن الأنشطة التي تتم في المملكة العربية السعودية هي فقط التي تعتبر مصدر دخل في المملكة العربية السعودية؛ وعليه فإنها تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية.

كما يشير إلى المادة ٦ (أ) من نظام ضريبة الدخل التي تعرف الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة كالتالي:

المادة السادسة: الوعاء الضريبي:

أ) الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة هو حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسوماً منه المصاريف الجائزة الحسم بمقتضى هذا النظام".

وبالتالي أن نظام ضريبة الدخل الجديد يؤكد أن الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل المحقق من أنشطة منفذة في المملكة.

هذا وقد حددت المادتان المذكورتان بعاليه من نظام ضريبة الدخل بوضوح مفهوم الولاية المكانية لوجوب الضريبة المعتمد في المملكة العربية السعودية أي أن الدخل المحقق في المملكة يخضع للضريبة في حين أن الدخل المحقق في الخارج لا يخضع للضريبة. ولو كان قصد نظام ضريبة الدخل إخضاع المبالغ المدفوعة إلى جميع الجهات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع أو ضريبة الدخل لشركة أموال مقيمة من أنشطة منفذة خارج المملكة العربية السعودية لكان النظام قد أضافها إلى مصادر الدخل والوعاء الزكوي في المادتين ٥ و ٦ من نظام الضريبة.

وكذلك فإن المادتين ٥ و ٦ قد وردتا في نظام ضريبة الدخل الصادر بمرسوم ملكي وأن مرسومًا ملكيًا فقط يمكنه أن يعدل المادتين ٥ و ٦ من نظام ضريبة الدخل.

الخضوع للضريبة يتحدد على أساس مكان تنفيذ الخدمة:

ويفيد المكلف بأن الخضوع للضريبة يتحدد بناءً على مكان تنفيذ الخدمة. وأن الحق الأول في الضريبة هو البلد الذي يتم فيه تنفيذ الخدمة. وعلى سبيل المثال في حالة تنفيذ الخدمات في المملكة العربية السعودية فإن الحق الأول في فرض الضريبة هو للملكية العربية السعودية ما لم يتم استيفاء بعض الشروط المنصوص عليها في اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي.

ويضيف المكلف بأنه يمكن التحقق من ذلك أيضاً من خلال مختلف اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي التي أبرمتها المملكة العربية السعودية. وتقوم هذه الاتفاقيات على النموذج المعتمد لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي ينص على أن الخدمات المنفذة بالكامل في الخارج يتم إخضاعها للضريبة بناءً على وضع الإقامة للمنشأة غير المقيمة (لأغراض الضريبة) وفي حالة تقديم جهة غير مقيمة خدمات في المملكة لمدة تزيد عن ٦ أشهر فيجوز اعتبارها كمقيم في المملكة العربية السعودية. ولكن إذا كانت الخدمات المقدمة لفترة تقل عن ٦ أشهر فلا ينبغي أن يتم فرض ضرائب من قبل المملكة العربية السعودية. وبناءً على ما تقدم فمن الواضح أن قصد النظام هو عدم فرض ضريبة في حالة الخدمات المنفذة بالكامل في الخارج.

وبشأن التعارض بين نظام الضريبة واللائحة التنفيذية يشير إلى استناد المصلحة إلى المادة ٥ (٣) والمادة ٦٣ (١) و(٣) من اللائحة التنفيذية لفرض ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة خارج المملكة. ويورد نص المادة الخامسة:

"تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط في المملكة وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة:

٣ - الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ) إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب) إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة."

وحيث تتعارض اللائحة التنفيذية في المادة (٥) مع روح النظام الأساسي وبناءً على قراءة نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر بالمرسوم الملكي فلا يبدو أن اللائحة التنفيذية تؤكد روح نظام ضريبة الدخل.

فالمادة ٥ تبين تحديداً أن الدخل يعد متحققاً من مصدر في المملكة إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة أي في حالة الخدمات المنفذة في المملكة. علاوة على ذلك فإن المادة ٥ (٨) من نظام ضريبة الدخل الجديد تبين بوضوح أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات منفذة كلياً أو جزئياً في المملكة تعتبر مصدر دخل من المملكة. وهذا يثبت مجدداً أن القصد من نظام ضريبة الدخل الجديد كان اعتبار الخدمات المنفذة في المملكة العربية السعودية كمصدر دخل من المملكة، وعليه فهي تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية.

ويشير المكلف إلى المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية التي تنص على ما يلي:

" أ - يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:

.....

٢- يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعة والخدمات الاستشارية أو الإشرافية أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها بما في ذلك المخططات المتعلقة بها".

ويشير المكلف إلى أن المادة ٧٩ من نظام ضريبة الدخل قد خولت معالي وزير المالية صلاحيات إصدار لائحة تنفيذية لتنفيذ نظام الضريبة الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ أي أنه لإجراء تعديلات جوهرية في مبادئ الضريبة

الأساس التي أرساها نظام الضريبة بحيث يتم إخضاع مصادر جديدة للدخل للضريبة بما يتعارض مع المادة ٥ أو المادة ٦ من نظام ضريبة الدخل فلا بد من إقرار هذه التعديلات بمرسوم ملكي. لقد تم استثناء الدخل المحقق في الخارج عن قصد من مصادر الدخل المحدد في المادة ٥ من نظام ضريبة الدخل ولذا فإن هذا الدخل لا يجوز إضافته كمصدر دخل خاضع للضريبة في المملكة العربية السعودية بموجب المادة ٥ من اللائحة التنفيذية.

ويقرر فهمه بناءً على قراءة المادتين ٥ و ٦ من نظام ضريبة الدخل الأساس هو أن المملكة العربية السعودية قد اعتمدت مبدأ الولاية المكانية لغرض الضرائب أي أن الدخل المحقق في المملكة العربية السعودية يخضع للضريبة وأن الدخل المحقق في الخارج لا يخضع للضريبة.

إن هذا المبدأ الجوهري فيما يتعلق بغرض الضريبة يجوز تعديله فقط بتعديل المادة ٥ والمادة ٦ من نظام ضريبة الدخل بمرسوم ملكي. ونظرًا لوجود تعارض واضح بين أحكام نظام الضريبة واللائحة التنفيذية فإن العبرة لأحكام نظام الضريبة الأساس إلى أن يتم إجراء تعديل ملائم في أحكام نظام ضريبة الدخل. ويفيد المكلف أنه على قناعة تامة أن جميع قرارات الاعتراض المقتبسة فيما يلي المتعلقة بمعالجة المصلحة وفقًا لنظام ضريبة الدخل القديم تنطبق بنفس القدر بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد لأنها أُرست مبادئ واضحة بشأن عدم جواز فرض ضريبة على الدخل المتحقق من الأنشطة المنفذة بالكامل خارج المملكة.

قرارات لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى رقم ١٣ لسنة ١٤٢٢هـ.

ففي حالة شركة تزاوّل أعمالها في دولة الإمارات العربية والمنطقة المحايدة فقد نشأت قضية تتعلق بتطبيق طريقة حساب الربح المعفي. وقد أقرت لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى في قرارها رقم ١٣ لسنة ١٤٢٢هـ مبدأ حسم الأرباح المحققة خارج المملكة. لا بل أن اللجنة أيدت وجهة نظر الشركة فيما يتعلق بطريقة احتساب الربح المحقق خارج المملكة على أساس توزيع نسبي فقد ورد في قرارها:

"بعد استعراض اللجنة وجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة فيما يتعلق بطريقة احتساب صافي نتيجة العمليات المنفذة في دولة الإمارات العربية المتحدة يتبين أن الطرفين متفقين على أن الربح المتحقق من عمليات دولة الإمارات العربية المتحدة غير خاضع للضريبة ولكن خلافاً لهما يكمن في أسلوب تحديد الأرباح.

لهذا فإن اللجنة ترى تأييد المكلف في تطبيق هذه المعادلة للوصول إلى نتيجة عمليات الإمارات العربية المتحدة بالشكل التالي:

إيرادات الإمارات العربية المتحدة × ربح الشركة ككل.

إجمالي إيرادات الشركة (المملكة والإمارات والمنطقة المحايدة).

ويلاحظ من الاقتباس أعلاه لجنة الاعتراض الابتدائية قد قبلت مبدأ إعفاء الأرباح المحققة من خدمات منفذة خارج المملكة من الضريبة".

وفي قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٤٠٣ لسنة ١٤٢٣هـ، فقد استأنفت مصلحة الزكاة والدخل قرار لجنة الاعتراض الابتدائية. وقد حكمت اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم ٤٠٣ لسنة ١٤٢٣هـ بما يلي:

"وحيث إن الخلاف ينحصر في تطبيق معادلة احتساب نتيجة عمليات دولة الإمارات العربية المتحدة.

تطبيق المعادلة التي اتبعتها المصلحة والمتمثلة في إيرادات دولة الإمارات مقسومة على إجمالي إيراداتها في دولة الإمارات والمملكة مضروباً في صافي نتيجة عملياتها في دولة الإمارات والمملكة".

ومما سبق، يتضح أن اللجنة الاستثنائية قد أيدت قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في مبدأ إعفاء الدخل المحقق من الخدمات المنفذة خارج المملكة من الضريبة.

ويشير المكلف إلى قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٢٤٨ لسنة ١٤٢١ هـ الذي أيدت فيه اللجنة الموقرة مبدأ تطبيق الضريبة بمعدل ٥٠% في المنطقة المحايدة. ويورد المكلف الجزء المتعلق بهذا الشأن من قرار اللجنة الاستثنائية "وبعد أن استعرضت اللجنة ما أبداه الطرفان وما تم تقديمه من مستندات، وبالرجوع إلى الخطاب الوزاري رقم ٣٧٦١/٤ وتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ بشأن محاسبة المكلفين العاملين في المنطقة المحايدة المغمورة زكويًا وضريبيًا على نصف إيراداتهم المتحققة في تلك المنطقة، ويبحث تبين أن المكلف شركة مساهمة مختلطة مؤسسة وفقًا لأحكام نظام الشركات السعودي وقد باشر أعماله في المملكة وفي المنطقة المحايدة المغمورة في آن واحد، وبما أن نشاطه في المنطقة المحايدة لم يتوافر بشأنه مقومات المنشأة المستقلة فيكون وارداته العمومية الواجب التصريح عنها بالقوائم المالية شاملة عملياته من المنطقة المحايدة لأنه يعتبر نشاطًا واحدًا تطبيقًا لمقتضيات نظام ضريبة الدخل، وهذا ما سلكه المكلف حيث أعد قوائم مالية شاملة لعملياته في المملكة والمنطقة المحايدة ثم عاد وقدم حسابات مستقلة لما يخص المنطقة المحايدة بهدف استخراج أرباحه من الجزء العائد لدولة الكويت من إجمالي أرباح النشاط الكلي، وبما أن المكلف يمارس نشاطًا واحدًا يعدله قوائم مالية وقرارات، لذا فإن اللجنة ترى بالأغلبية أنه لا يمكن قبول قيام المكلف من الناحية الضريبية بتقديم حسابات مستقلة عن نشاطه في المنطقة المحايدة وأنه لا بد من تحديد نسبة أرباحه عن عمليات المنطقة المحايدة بنفس النسبة التي يحصل عليها من نشاطه في المنطقة المحايدة إلى نشاطه ككل، بعد إجراء التعديلات النظامية، على أن تتم جباية ضريبة الدخل على أساس (٥٠%) من قيمة الضريبة المستحقة على كامل دخل النشاطات بالمنطقة المغمورة المحايدة.

تطبيقًا للخطاب الوزاري رقم ٣٧٦١/٤ وتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ وهو الإجراء الذي قامت المصلحة بتطبيقه على المكلف للأعوام السابقة لعام ١٩٩٤م، لذلك توصلت اللجنة بالأغلبية إلى رفض استئناف الشركة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به".

وبناءً على ما تقدم من بيانات وتوضيحات والاعتبارات من نظام ضريبة الدخل والقرارات الصادرة عن لجان الاعتراض واللجنة الاستثنائية يطالب المكلف الموافقة على وجهة نظره بأن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات منفذة في الخارج لا يمكن، وفقًا لروح نص نظام الضريبة الأساس الصادر بمرسوم ملكي، أن تخضع للضريبة في المملكة ويطلب إلغاء احتساب ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المنفذة بالكامل خارج المملكة العربية السعودية.

ب - وجهة نظر المصلحة:

ترى المصلحة أنه تم إخضاع الآتي:

إعلانات بالصحف مدفوعة لشركة (خ) (٤٣,٢١٣) ريالًا ضريبتها (٢,١٦١) ريالًا - خدمات تصميم مدفوعة لشركة (م) (٢٤٩,٢٥٠) ريالًا ضريبتها (١٢,٤٦٣) ريالًا - خدمات استشارية مدفوعة لشركة (ك) (٢٤٠,٢٥٢) ريالًا ضريبتها (١٢,٠١٣) ريالًا - خدمات تصميم مدفوعة لشركة (ت) (١,٤١٢,٤٤٥) ريالًا ضريبتها (٧٠,٦٢٣) ريالًا.

خدمات تصميم مدفوعة لشركة (و) في (٥٥,٩٣٥) ريالًا ضريبتها (٢,٧٩٧) ريالًا.

وقد تم إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع طبقًا للمادة (٦٨) من النظام الضريبي وطبقًا للمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على جهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على المدفوعات التي أخضعها المصلحة لضريبة الاستقطاع، والتي سماها المكلف في خطاب اعتراضه "المبالغ المدفوعة إلى منشآت غير مقيمة مقابل خدمات فنية منفذة خارج المملكة" تبين

أن الخلاف ينحصر في اعتقاد المكلف أنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع حيث نفذت بالكامل خارج المملكة، في حين ترى المصلحة أنها تنطبق عليها متطلبات النظام الضريبي المتعلقة بضريبة الاستقطاع.

وبإمعان النظر في الخدمات المقدمة تبين للجنة أنها تمثل خدمات تصميم وإعلان واستشارات مقدمة للمكلف، حيث تمثل مصدر دخل من المملكة وفقاً لمتطلبات المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وإن كانت قدمت للمكلف عن بعد، حيث نصت المادة السادسة (الفقرة ١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على عدم اشتراط التواجد المادي للشخص المؤدي للخدمة؛ ولذا ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٨ - غرامة التأخير (أغفلتها المصلحة في خطابها المرفوع للجنة):

أ - وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن خلافه مع المصلحة فني حول معالجة الأمور المتعلقة بضريبة الاستقطاع. ويرى أنه في حالة وجود خلاف فني فلا يحق للمصلحة فرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل الإضافية المحتسبة. وأورد أدلة على وجهة نظره من قرارات بموجب نظام الضريبة الجديد، منها:

قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (١٢) لسنة ١٤٣٠هـ:

حيث يشير المكلف إلى أن اللجنة الابتدائية رفضت معالجة المصلحة المتمثلة في فرض غرامة تأخير لوجود خلاف فني بين المصلحة والمكلف. وفيما يلي القرار المذكور رقم ١٢ لسنة ١٤٣٠هـ بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع..... حسب وجهة نظر المكلف فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير.

قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لسنة ١٤٣٢هـ.

يشير المكلف إلى أن القرار المشار إليه نص على أنه:

بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة... حسب وجهة نظر المكلف، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير.

وبحسب ما تم إيضاحه أدناه، أكدت المصلحة من خلال وجهة نظرها بأنهم قاموا بتطبيق غرامة بموجب المادة ٧٧ (أ) - من نظام الضرائب. ويلاحظ أن المادة (٧٧) أ من النظام والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لا ينصان، بعكس المادة: ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أن غرامة التأخير يجب احتسابها من الموعد الأخير النظامي لتقديم الإقرار. إن السبب في عدم تضمين هذا الشرط في المادة ٧٧ (أ) من النظام والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية واضح جداً، وهذا يعني أن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية لا يقصدان معاقبة المكلف على أي تأخير في إنهاء الربط النهائي وفي إجراءات الاعتراض لدى لجنة الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية ولدى ديوان المظالم.

ومن جانب آخر، فإن النظام الضريبي واللوائح التنفيذية يرغبان عن قصد في معاقبة المكلف الذي لم يلتزم بالمتطلبات الضريبي في الوقت المحدد طبقاً للمادة (٧٦) من الأنظمة والمادة (٦٧) من اللائحة النظامية تنص بكل وضوح على أن الغرامة يجب احتسابها من التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي.

قرارات استثنائية:

في واحد من قراراتها الأخيرة، قضت اللجنة الاستثنائية بأن غرامة التأخير على الفروقات الضريبية يجب احتسابها من تاريخ صدور القرار حتى تاريخ السداد وليس من تاريخ تقديم الإقرارات الضريبية، حيث نص قرار اللجنة الاستثنائية رقم (١٣٣٣) لسنة ١٤٣٥ هـ على: "من رأي اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة تأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

قرار اللجنة الاستثنائية رقم (١٣٥٥) لسنة ١٤٣٥ هـ: "وفقاً لذلك، فإن من رأي اللجنة أن غرامة التأخير يجب احتسابها على الفروقات الضريبية من تاريخ إصدار حكم نهائي. ولذلك، يتوجب تأييد اعتراض المكلف في المطالبة باحتساب غرامة تأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن هذا البند من تاريخ إصدار حكم نهائي عليه وإلغاء الحكم الابتدائي الصادر في هذا الخصوص.

ويفيد المكلف إن اللجان الاعتراضية بما في ذلك اللجنة الاستثنائية، قاموا بدراسة تطبيق غرامة التأخير بالتفصيل وقد أيدوا وجهة نظر المكلف أنه في حالة الخلاف الفني لا يتم تطبيق غرامة تأخير ما دام أن المكلف قد أوفى بالتزاماته بالطريقة النظامية وفي الوقت المحدد. وهذه بعض القرارات المؤيدة لوضع المكلف:

- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (٢٩) لسنة ١٤٣٣ هـ.
- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (١٢) لسنة ١٤٣٠ هـ.
- قرار اللجنة الاستثنائية رقم (٦٣٩) لسنة ١٤٢٧ هـ.
- قرار اللجنة الاستثنائية رقم (٥٢٨) لسنة ١٤٢٥ هـ.

ب - وجهة نظر المصلحة:

لم يرد في خطاب المصلحة وجهة نظرها حول هذا البند، وإنما أشار إليه ممثل المصلحة في جلسة المناقشة، مؤكداً تمسك المصلحة بمعالجتها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف ومحضر جلسة المناقشة اتضح أن وجهة نظر المكلف في اعتراضه على غرامة التأخير تتمثل في اعتقاده بأن الخلاف مع المصلحة فني وليس بسبب عدم التزامه بمتطلبات النظام الضريبي، وترى اللجنة أن هذا الخلاف ليس خلافاً فنياً، حيث إن المواد الواردة في النظام الضريبي واللائحة التنفيذية واضحة فيما يتعلق باستقطاع الضريبة، وقد أيدت اللجنة المصلحة في بنود الخلاف سواء فيما كان منها خلافاً مستندياً، أو خلافاً على خضوع المبالغ المدفوعة للضريبة، ولذا فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير على استقطاع الضريبة.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- ١ - انتهاء الخلاف في بند قروض قصيرة الأجل بقبول المصلحة لوجهة نظر المكلف؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٢ - رفض اعتراض المكلف على إضافة المصلحة لدفعات من العملاء ورصيد دائن محتجز، وحسابات دائنة؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٣ - رفض اعتراض المكلف على إضافة المبالغ المستحقة للشركاء إلى الوعاء الزكوي؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٤ - رفض اعتراض المكلف على بند فروق الاستهلاك؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٥ - رفض اعتراض المكلف على بند الخسائر المتراكمة؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٦ - فيما يتعلق باعتراض المكلف على ضريبة الاستقطاع؛ قررت اللجنة ما يلي:
أ - انتهاء الخلاف على ضريبة الاستقطاع للمبالغ المدفوعة لشركة (د)، وشركة (س) بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف؛ وفقاً لحثيات القرار.
ب - رفض اعتراض المكلف على ضريبة الاستقطاع للمبالغ المستحقة لشركة (د)، وشركة (س)؛ وفقاً لحثيات القرار.
ج - انتهاء الخلاف حول المبالغ المدفوعة لشركة (ج) بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٧ - رفض اعتراض المكلف على بند المبالغ المدفوعة إلى منشآت غير مقيمة مقابل خدمات منفذة خارج المملكة؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٨ - رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير؛ وفقاً لحثيات القرار.
- علماً بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسبباً إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق،،