

(القرار رقم ١٨ لعام ١٤٣٦هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية

بشأن اعتراض لشركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

برقم ١٥ لعام ١٤٣١هـ

على الربط مصلحة الزكاة الدخل للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م

الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله؛ وبعد:

إنه في يوم الأحد ٠٤/٠٩/١٤٣٦هـ انعقدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكّلة على النحو التالي:

١-الدكتور.....	رئيسًا
٢-الدكتور.....	نائبًا للرئيس
٣-الدكتور.....	عضوًا
٤-الدكتور.....	عضوًا
٥-الأستاذ.....	عضوًا
٦-الأستاذ.....	سكرتيرًا

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقد بتاريخ ١٨/٠٥/١٤٣٦هـ ..... وممثلين عن المكلف، كما حضر..... وممثلين عن المصلحة، للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية - على الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على حساباتها للأعوام من ٢٠٠٤م وحتى ٢٠٠٧م، ويعترض على:

١. فرض ضريبة بواقع ١٥% بدلًا من ٥% على أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية المدفوعة إلى جهات منتسبة

غير مقيمة.

٢. غرامة التأخير.

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ٤/٣٧٠٠/٢ وتاريخ ١٤٣١/٠٧/٠١هـ على النحو الآتي:

• الناحية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف بالربط الضريبي للفترة من ٢٠٠٤م. حتى ٢٠٠٧م بخطابها الصادر ١٢/٥٧٠٠ برقم وتاريخ ١٤٣٠/١١/٠٩هـ. وقد اعترض المكلف على هذا الربط بخطابه المقيد لدى المصلحة برقم ٨٣٥ و تاريخ ١٤٣١/٠١/٠٦هـ؛ وبذلك يكون الاعتراض

مقبولاً من الناحية الضريبية لتقديره خلال الأجل المحدد نظاماً بستين يوماً من تاريخ البلاغ بالربط الضريبي وفقاً للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ.

### ثانياً: الوقائع:

خلال جلسة الاستماع سألت اللجنة ممثلي المكلف: من خلال ما تم تقديمه في الاعتراض وإجابة المصلحة عليه في المذكرة المرفوعة للجنة، انحصر الاعتراض في بندين هما احتساب ضريبة استقطاع على خدمات فنية واستشارية مدفوعة لجهة منتسبة بواقع ١٥% للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م وغرامة التأخير على ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م ما وجهة نظركم في ذلك؟ فأجاب: نعم ينحصر الخلاف في البندين المذكورين في السؤال ونقدم مذكرة إضافية توضح وجهة نظر المكلف في الاعتراض. وتم تزويد ممثلي المصلحة بنسخة من المذكرة وأضاف المكلف أما باقي البنود فقد انتهى الخلاف بالنسبة لها مع المصلحة.

وطلب من ممثلي المصلحة التعليق على المذكرة المقدمة من المكلف خلال الجلسة فعلقوا: نوافق على أن الخلاف ينحصر في بندي ضريبة الاستقطاع وغرامتها أما ما تم تقديمه للجنة خلال الجلسة فهو لم يأتٍ بجديد عما سبق تقديمه للمصلحة مع إضافة بعض القرارات من اللجنة الاستئنافية حول هذا البند الذي صدرت قبل صدور القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ الموضح والكاشف لنسب الاستقطاع والذي بعده صدرت عدة قرارات من اللجنة الاستئنافية متمشية مع القرار (الوزاري) لسنوات تنظر أمامها وما قبل القرار، وسوف نزود اللجنة بصورة من هذه القرارات إذا رغبت.

ثم سألت اللجنة ممثلي المصلحة: ذكرتم في مذكرة الاعتراض المرفوعة للجنة أن الاعتراض مقبول من الناحية الشكلية لعام ٢٠٠٤م فيما يخص ضريبة الاستقطاع فقط. فما المقصود من ذلك؟ فأجاب: للتوضيح أن ٢٠٠٤م كان هناك بنود اعتراض لضريبة الاستقطاع والدخل والمقبول منها فقط يخص ضريبة الاستقطاع أما الدخل فهو غير مقبول، أما للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م فهو مقبول من الناحية الشكلية وهذا فقط احترازي من قبل المصلحة. والتي اختصرها المكلف بالموافقة على رأي المصلحة وحصرها بضريبة الاستقطاع والغرامة.

وجاء في المذكرة المقدمة من المكلف خلال جلسة الاستماع: "نشير إلى خطاب سعادتكم رقم ٤١/٥٠٠ بتاريخ ١٤/٤/١٤٣٦هـ الموافق ٣ فبراير ٢٠١٥ (الملحق ١) الذي أبلغتم به موكلنا المذكور أعلاه أن اللجنة الموقرة حددت موعد جلسة استماع بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٦هـ (٢٠١٥/٣/٩) لمناقشة اعتراض موكلنا على ربط المصلحة للسنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ كما نشير إلى الملاحظات الإضافية الواردة في خطاب المصلحة رقم ٢/٣٧٠٠/٢ بتاريخ ١/٧/١٤٣١هـ (الملحق ٢) والمرفق بخطاب سعادتكم رقم ٤١/٥٠٠ المذكور أعلاه (الملحق ١). وفي هذا الخصوص يود موكلنا إفادة اللجنة الموقرة مع كل احترام أنه قد سبق له أن قدم وجهات نظره المفصلة في النقطتين ثالثاً ورابعاً من خطابنا رقم ٢٤٢٨-٠٩ ب (الملحق ٣).

وبالإضافة إلى وجهات النظر المفصلة المقدمة بالخطاب رقم ٢٤٢٨-٠٩ ب (الملحق ٣) يسر شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تقدم فيما يلي ملاحظاتها الإضافية بشأن ملاحظات المصلحة الإضافية الواردة بخطابها رقم ٢٤٢٨-٠٩ ب (الملحق ٣) لاطلاع اللجنة الموقرة:

**أولاً: ربط ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة**

#### مرتبطة

تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية إفادة اللجنة الموقرة أنها قدمت وجهات نظرها التفصيلية بشأن معالجة المصلحة في النقطة الثالثة من الخطاب رقم ٢/٣٧٠٠/٤ (الملحق ٢). أما ملاحظاتها الإضافية بشأن ملاحظات المصلحة الإضافية بخطابها رقم ٢٤٢٨-٠٩ ب (الملحق ٣) فهي على النحو التالي:

## قراري اللجنة الاستثنائية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ ورقم ١٣٩٨ لعام ١٤٣٥هـ

قبل عرض مواقفها المفصلة بشأن ملاحظات المصلحة المحددة، تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قراري اللجنة الاستثنائية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ (الملحق ٤) ورقم ١٣٩٨ لعام ١٤٣٥هـ (الملحق ٥) اللذين أيدت فيهما اللجنة الاستثنائية وجهة نظر المكلف وألغت فرض ضريبة استقطاع بواقع ١٥% بدلاً من ٥% عن المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية.

### ١- وجهة نظر المصلحة:

وحيث نصت المادة ٦٣ صراحة على أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) فلا مجال للاجتهاد أو التغيير الذي ذهب إليه المحاسب القانوني في اعتراضه عند عرضه الجدول الخاص بنسبة الضريبة الواردة باللائحة التنفيذية المادة (٦٣) الفقرة (١) حيث فصل دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة عن إتاوات والريع والتي تخضع لنسبة ضريبة (١٥%).

### ١-١ رد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية:

المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية نصتا على الجدول التالي المنطبق على ضريبة الاستقطاع:

نوع الدفعة	المادة ٦٨ من النظام	المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية
١- إيجار	%٥	%٥
٢- إتاوة أو ريع	%١٥	%١٥
٣- أتعاب إدارة	%٢٠	%٢٠
٤- تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	%٥	%٥
٥- خدمات اتصالات هاتفية دولية	%٥	%٥
٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على أن لا يتجاوز سعرها الضريبة ١٥%	%١٥	-
٧- دفعات مقابل خدمات للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة	-	%١٥
٨- خدمات فنية أو استشارية	-	%٥
٩- أرباح موزعة	-	%٥
١٠- عوائد قروض	-	%٥
١١- قسط تأمين أو إعادة تأمين	-	%٥

كما ذكرنا في خطاب الاعتراض رقم ٢٤٢٨-٩٠٩ ب (الملحق ٣) فإن المصلحة تطبق نسبة ٢٠% على أتعاب الإدارة ونسبة ٥% على الإيجار وعوائد القرض وأقساط التأمين وإعادة التأمين المدفوعة إلى المركز الرئيس أو شركة مرتبطة؛ لأن النسب المنطبقة على هذه الخدمات منصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية كما يظهر من الجدول أعلاه، وأن شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية تطلب من المصلحة تطبيق نفس المبدأ وفرض نسبة ٥% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية؛ لأن هذه النسبة منصوص عليها للخدمات الفنية في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية حسبما وردت في الجدول أعلاه.

تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تؤكد مجددًا على موقفها بأن نسب ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية للخدمات المحددة تنطبق على جميع الجهات غير المقيمة بصرف النظر عن أي علاقة مع الجهة المقيمة الدفاعة للمبالغ، وتنطبق ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على المبلغ المدفوع إلى جهة مرتبطة فقط عندما لا يندرج المبلغ المدفوع تحت أي من فئات الخدمات المنصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

#### ٢- موقف المصلحة:

المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل فقرة (أ/٢) أخضعت الإتاوة والربيع بنسبة ربح (١٥%) كما وأن المادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية نصت على أن الإتاوة والربيع والدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة (١٥%) ويفهم من هذا النص أن الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو الشركات المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع (١٥%) دون تحديد لنوعية الخدمات المقدمة من المراكز الرئيسة أو الشركات المرتبطة أي أن الخضوع لنسبة (١٥%) واجب التطبيق على أي مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة مقابل تقديم الخدمات والتي لم يرد تحديد لطبيعتها.

#### ١٠٢- رد شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية

كما ذكرنا في خطاب الاعتراض رقم ٢٤٢٨-٩٠٩ ب (الملحق ٣) فإن المصلحة تطبق نسبة ٢٠% على أتعاب الإدارة ونسبة ٥% على الإيجار وعوائد القرض وأقساط التأمين وإعادة التأمين المدفوعة إلى المركز الرئيس أو شركة مرتبطة؛ لأن النسب المنطبقة على هذه الخدمات منصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية كما يظهر من الجدول أعلاه، وأن شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية تطلب من المصلحة تطبيق نفس المبدأ وفرض نسبة ٥% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية؛ لأن هذه النسبة منصوص عليها للخدمات الفنية في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية حسبما وردت في الجدول أعلاه في النقطة ١-١.

وكما هو موضع بالتفصيل في خطاب الاعتراض رقم ٢٤٢٨-٩٠٩ ب (الملحق ٣) فإن النسب المنصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية تنطبق على المبالغ المدفوعة إلى الجهات المرتبطة وغير المرتبطة؛ وذلك كما طبقته المصلحة أيضًا بخصوص الأتعاب الإدارية والإيجار وعوائد القرض وأقساط التأمين وإعادة التأمين. وبما أن نسبة ٥% المنطبقة على الخدمات الفنية والاستشارية منصوص عليها أيضًا في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية فإنه يجب تطبيقها على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

أن نسبة ضريبة الاستقطاع البالغة (١٥%) والمنصوص عليها في المادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية يمكن أن تطبق على الأنواع التالية من المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة نظرًا لعدم النص على نسبة ضريبة استقطاع محددة لتلك الخدمات في المادتين المذكورتين أعلاه.



وبنفس الطريقة فإنه من المتعارف عليه جدًا أن تقوم جهة مرتبطة بتقديم خدمات إدارة أو تقديم معدات على أساس الإيجار، وفي كل هذه الأحوال يكون المستفيد هو جهة مرتبطة خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٢٠% على أتعاب الإدارة وبنسبة ٥% على الإيجار.

١-٢-٣ كذلك تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى أن ملاحظة المصلحة المذكورة أعلاه تتناقض مع التوضيح الذي سبق للمصلحة أن قدمته وأكدت فيه على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% تنطبق على مبالغ الإيجار وعوائد القرض والتأمين المدفوعة إلى الجهات غير المقيمة المرتبطة وكذلك غير المرتبطة. وبالرغم من أن شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية قدمت وجهات نظرها المفصلة في النقاط "ثالثًا" (١-٤ و ١-٥) من خطاب اعتراضها رقم ٩٢٤٢٨ ب (الملحق ٣)، إلا أنها تود أن تورد مرة أخرى فيما يلي توضيحات المصلحة المذكورة أعلاه تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة:

١) تكاليف القروض (الفوائد):

السؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيس 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 رئيس من فرع مملوك له بكامل لضريبة الاستقطاع حسبما تم إيضاحه فإنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم وفقًا لأحكام الفقرة (١٠/ب) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام".  
نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ٦ تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة.

٢) الإيجار: "المبالغ المدفوعة مقابل إيجار معدات خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، سواء دفعت إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة استنادًا لمقتضى المادة الثامنة والستين من النظام والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية".  
نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ٧ تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة.

٣) التأمين:

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

- أ- دفعات مقابل نصيب فرع المملكة 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 ٥% عن أقساط إعادة التأمين....".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ٨ تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة.

٣-١-٣ تلاحظ اللجنة الموقرة من توضيحات المصلحة المقترضة أعلاه أن المصلحة قد أكدت بشكل واضح تطبيق ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على مبالغ الإيجار وعوائد القرض والتأمين المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة دون أي ذكر لرد

التكاليف إلى أطراف ثلاثة. وبناءً على ذلك؛ فإن وجهة نظر المصلحة المذكورة في النقطة ٢ أعلاه من غير أساس وتناقض مع توضيحاتها المقتطفة أعلاه.

٤-١-٣ بالإضافة إلى ما سبق تدرك اللجنة الموقرة بأنه في حالة دفع أتعاب الإدارة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة؛ فإن المصلحة، بخلاف الإجراء المتبع لديها في حالة الخدمات الفنية أو الاستشارية (وهو تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥%) تقوم بتطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٢٠% (أي نسبة ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية) بدلاً من ١٥% وإذا كانت المصلحة تعتبر جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات (والتي يجب أن تشمل كذلك مدفوعات مقابل خدمات الإدارة) خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% فإن المصلحة يجب أن تطبق ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% أيضاً على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب خدمات الإدارة بدلاً من ٢٠% وعليه، يتضح التناقض في طريقة تعامل المصلحة مع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات المختلفة.

٥-١-٣ وبالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه والتوضيحات الواردة في النقاط ثالثاً ٤-١-١ و ٥-١-١ من خطاب الاعتراض رقم ٢٤٢٨-٩-٠٩ ب (الملحق ٣)، يتضح دون أدنى مجال للشك أن المصلحة نفسها أكدت موافقتها على مبدأ تطبيق نسب ضريبة استقطاع موحدة على أساس نوع الدفعة (مثل الإيجار، الأرباح الموزعة، التأمين أتعاب الإدارة والشحن والفائدة) بصرف النظر عن كون الجهة المستفيدة (مرتبطة أو غير مرتبطة)، ولكن في حالة أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة منتسبة فإن المصلحة تكون قد ناقضت الإجراء المتبع من قبلها ذاتها وبدلاً من تطبيق نسبة ٥% المنصوص عليها بالتحديد في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية طبقت نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥%.

بناءً على ذلك؛ تعتقد شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية اعتقاداً جازماً أن المصلحة، وتمشيًا مع الإجراءات المتبعة لديها في حالة المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة والشحن... إلخ إلى جهات مرتبطة غير مقيمة، سوف تقوم باحتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على مبالغ خدمات المساندة الفنية المدفوعة إلى جهات مرتبطة حيث إن هذه النسبة منصوص عليها بالتحديد في المادة ٦٣ والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ونظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي.

#### ٤-وجهة نظر المصلحة:

نود الإشارة هنا إلى أن المرفق رقم (٣) الوارد رفق اعتراض المحاسب القانوني ينص على أن المبالغ التي تدفع مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة لجهة خارجية بما فيها المركز الرئيس أو الشركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) وهذا دليل على علم الشركة بأن مثل تلك الخدمات 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.

#### ٤-١-٤ رد شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية

تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية استشهدت بتوضيحات المصلحة المرفقة في الملحق ٣ من خطاب الاعتراض رقم ٢٤٢٨-٩-٠٩ ب (الملحق ٣) في النقطة ثالثاً من خطاب الاعتراض إثباتاً لتأكيد المصلحة تطبيق ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على الفوائد المدفوعة للجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وفي ذات التوضيح أكدت المصلحة أن ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% تنطبق على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهة مرتبطة وهو الأمر الذي اعترضت عليه شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية.

## 0-وجهة نظر المصلحة:

بخصوص إفادة الشركة في اعتراضها حول تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بواقع (10%) على مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية التي تدفع إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أنه إجراء يتسم بالتمييز ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية السعودية التي لا تشجع على التمييز في المعالجة 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.

### ١٠٥ رد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

يبدو أن المصلحة قد أخطأت في فهم ما احتجت به شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية في النقطة ١-٦ من خطاب الاعتراض رقم ٩٠٢٤٢٨ ب (الملحق ٣) حيث إن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية لم تناقش في اعتراضها التمييز بين شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية وغيرها من المكلفين المسجلين لدى المصلحة، بل أنها احتجت على التمييز من قبل المصلحة بين نسبي ضريبة استقطاع مختلفتين (على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة) على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة.

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة فإنه فيما يتعلق بمدفوعات خدمات المساندة الفنية فقط تبنت المصلحة نسبي ضريبة استقطاع مختلفتين (أي ٥% و 10%) على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة، وبالنسبة للمدفوعات الأخرى مقابل الخدمات، كما هو موضح في النقطتين "ثالثاً ١-٤ و ١-٥ من خطاب الاعتراض رقم ٩٠٢٤٢٨ ب (الملحق ٣) تطبق المصلحة نسبة استقطاع موحدة بصرف النظر عن العلاقة بين طرفي المعاملة، وهي أتعاب الإدارة والإيجار والتأمين والفوائد...إلخ. وهذا يشير إلى أن موقف المصلحة غير ثابت ويتسم بالتمييز بالنسبة للخدمات الفنية والاستشارية وذلك لا مبرر له.

### ٦-موقف المصلحة:

بخصوص ما أفاد به المحاسب من أن نسبة ال(10%) المحددة في المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للمبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل خدمات تنطبق على تلك الأنواع من المدفوعات التي لم تحدد لها نسبة مستقلة في المادة (٦٨) من النظام أو المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، نفيد بأن المواد المذكورة حددت وبشكل واضح أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع (10%) وعليه لا يجوز الاجتهاد في ظل نص صريح تم بموجبه تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع.

### ١٠٦ رد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

أن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية غير موافقة على وجهة نظر المصلحة بأن ضريبة تنطبق بنسبة 10% على كافة أنواع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، ولو كان الحال كذلك كانت المصلحة ذاتها قد أكدت أن مدفوعات الإيجار والفائدة والتأمين والشحن وأتعاب الإدارة يجب أن تخضع لضريبة الاستقطاع بنسب موحدة (أي ٥% إلى ٢٠%) لكل من الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وبناء عليه، فإن موقف المصلحة المذكور أعلاه يتناقض مع الإجراءات المتبعة لديها ومن غير أساس.

وفي هذا الخصوص تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى النقطتين ١-٢ و ١-٣ أعلاه والنقاط ثالثاً ١-٣ إلى ١-٨ من خطاب الاعتراض رقم ٩٠٢٤٢٨ ب (الملحق ٣) الذي تضمن شرعاً مفصلاً لموقفها.

## ٧- وجهة نظر المصلحة:

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 نسبة ضريبة الاستقطاع على أساس طبيعة الدفعة أو الدخل ولا ينص على تطبيق نسب ضريبة مختلفة على نفس الدفعة أو الدخل على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة، نفيد أن المادة (٧٩) الفقرة (أ) أعطت الصلاحية لمعالي وزير المالية في إصدار اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) في ١٥/١٠/١٤٢٥ هـ وقد تم إصدار اللائحة التنفيذية بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥ هـ ونصت في مادتها (٦٣) البند (١) على إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل إتاوة أو ريع ودفوعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%.

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

## ١٧- رد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

إن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية تتفق مع المصلحة على أن معالي وزير المالية مفوض بإصدار اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ولكن كما تدرك اللجنة الموقرة فإن المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لم تؤكد فقط تطبيق ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة إلى المركز الرئيس أو شركة مرتبطة مقابل خدمات "بل إنها أيضًا تؤكد تطبيق ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية. وكما أوضحنا في النقطة ٢-١ أعلاه فإن نسبة ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% المذكورة في المادة ٦٣ (١) للمبالغ المدفوعة إلى المركز الرئيس أو شركة مرتبطة مقابل خدمات ينبغي أن تطبق فقط على تلك الخدمات التي لم ترد لها نسبة محددة لا في المادة ٦٨ من النظام ولا في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية. وبما أن المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية تنص بالتحديد على نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٥% على أتعاب الخدمات الفنية، فإنه يجب تطبيق هذه النسبة على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات غير مرتبطة وإلى جهات مرتبطة.

وكما تعلم اللجنة الموقرة فإن النظام الضريبي قد صدر بالمرسوم الملكي الكريم رقم م/١ بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥ هـ. وقد نصت المادة ٦٨ من النظام على نسب ضريبة الاستقطاع التالي المنطبقة على كافة الجهات:

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
١- إيجار	٠%
٢- إتاوة أو ريع	١٠%
٣- أتعاب إدارة	٢٠%
٤- دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	٠%
٥- دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية.	٠%
٦- أي دفعات أخرى يحددها النظام على أن لا يتجاوز سعر الضريبة	١٠%

إن جميع النسب المذكورة أعلاه والمنصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام تنطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة؛ لأن المادة ٦٨ لم تفرق إلى الجهات المرتبطة أو غير المرتبطة.

وبما أن النسب المذكورة أعلاه والمنصوص عليها في النظام قد صدرت بمرسوم ملكي فإن أي تعديل في النسب المذكور أعلاه بشأن أي جهة محددة، أي الجهة المرتبطة، لا يجوز إجراؤه إلا بموجب مرسوم ملكي.

إن المادة ٧٩ (ج) من النظام قد منحت معالي وزير المالية على وجهة التحديد صلاحية تعديل نسب الاستهلاك / المجموعات المنصوص عليها في المادة ١٧ من النظام. ولكن المادة ٧٩ لم تمنح لمعالي وزير المالية أي صلاحية لتعديل نسبة ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام فيما يتعلق بأي جهة محددة؛ أي الجهة المرتبطة.

وقد فوضت المادة ٦٨ (أ) (٦) من النظام معالي وزير المالية بتثبيت نسب ضريبة الاستقطاع لأي خدمات أخرى لم يتم إثباتها في المادة ٦٨ من النظام على أن لا يتجاوز نسبة الضريبة ١٠% وقد أصدر معالي وزير المالية اللائحة التنفيذية وتبنى بموجب المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية نسب ضريبة الاستقطاع التي نصت عليها المادة ٦٨ من النظام. كما أن المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية قد نصت أيضاً على بعض النسب المنطبقة على بعض الخدمات التي لم تتضمنها المادة ٦٨ من النظام مثل الخدمات الفنية وعوائد القرض والأرباح الموزعة وأقساط التأمين والمبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة، حيث تطبق المصلحة نسب ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل أتعاب الإدارة (٢٠%) والإيجار والفائدة والتأمين (٥%) ولكنها ليست على استعداد لتطبيق نسبة الخدمات الفنية البالغة ٥% على الجهات المرتبطة الأمر الذي لا مبرر له ويتناقض مع أسلوبها المتبع في حالة تكاليف الخدمات الأخرى المذكورة أعلاه.

#### ٨- موقف المصلحة:

بشأن ما ورد في اعتراض الشركة من أن نسبة الضريبة ليست قائمة على أساس العلاقة بين الطرفين بموجب النظام الضريبي القديم، نفيد أن النسبة موضوع الاعتراض هي من تاريخ ٢٠٠٤/٧/٣٠ وللأعوام المالية ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ ومن ثم لا يجوز أن تدفع الشركة بتبريرات وتستند إلى نظام ضريبي تم إلغاؤه بموجب المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الجديد الفترة (ج) والتي تنص على إلغاء نظام ضريبة الدخل القديم الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) بتاريخ ١٣٧٠هـ وتعديلاته ونظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشتغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٧٦٣٤) في ١٦/٣/١٣٧٠هـ وتعديلاته ونظام ضريبة استئجار الغاز الطبيعي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٧/م) بتاريخ ١٤٢٤/٦/٢٥هـ كما نصت الفقرة (د) من نفس المادة على أنه يسري مفعول أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (٦٨) من هذا النظام من تاريخ نفاذه.

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

#### ١٠٨ رد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

تعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن المبررات والأسس المقتطفة في النقطتين ١٠-١ و ١١-١ من خطاب اعتراضها رقم ٢٤٢٨-٠٩ ب (الملحق ٣) فيما يتعلق بالنظام القديم والمادة ١٦ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي تنطبق بالتساوي على هذه القضية؛ لأنها قد أرست مبدأ واضحاً يقضي بتطبيق نسبة ربح تقديري موحدة على المعاملات مع الجهات غير المقيمة المرتبطة وكذلك غير المرتبطة، وبهذا لا يوجد أي تمييز بسبب العلاقة بين أطراف المعاملة عند فرض الضريبة عليهم. وكما تدرك اللجنة الموقرة فإن المواد المقتطفة أعلاه من نظام ضريبة الدخل الجديد تؤكد بكل وواضح أن قصد النظام هو تطبيق نسب ضريبة موحدة عند ربط الضريبة على الجهات المرتبطة وكذلك غير المرتبطة. وبناء على ذلك؛ فإنه قد تم تبني نفس الطريقة في النظام الضريبي الجديد بالنسبة لضريبة الاستقطاع والتي قبلتها المصلحة في حالة جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة غير مرتبطة باستثناء الخدمات الفنية والاستشارية الأمر يتسم بالتمييز ولا مبرر له.

#### ٩- موقف المصلحة:

صدر قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ في حالة مماثلة مؤيداً معالجة المصلحة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على المبلغ المدفوع مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل المركز الرئيس وجهات مرتبطة.

#### ١٠٩ رد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية إفادة اللجنة الموقرة أن المكلف لم يوافق أبداً على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المستشهد به من قبل المصلحة حيث استأنف ضده أمام اللجنة الاستئنافية التي أصدرت في وقت لاحق قرارها رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ وأيدت فيه موقف المكلف. وفي حالة أخرى مشابهة أصدرت اللجنة الاستئنافية قرارها رقم ١٣٩٨هـ لعام ١٤٣٥هـ والذي أيدت فيه موقف المكلف بخصوص فرض ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، نرفق نسخة من القرارين الاستئنافيين المذكورين أعلاه في المحلقين ٥ و ٦ لاطلاع اللجنة الموقرة.

#### ١٠- تطبيق القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ المؤرخ في ١٨/٥/١٤٣٥هـ على حالة شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

بالرغم من أن المصلحة لم تستشهد في ملاحظاتها حول اعتراض شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية (الملحق ٢) بالقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ الصادر حديثاً بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤) إلا أنها قد بدأت تستشهد به في اعتراضاتها الأخيرة لتأييد معالجتها بفرض ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة قبل صدور القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ لا ينطبق على حالتها لأنه قد صدر بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ (١٩ مارس ٢٠١٤) بينما الدفعات قيد الخلاف تعود للسنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧، أي قبل صدور هذا القرار الوزاري رقم ١٧٧٦؛ ولذلك لا يجوز تطبيق القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ المذكور أعلاه بأثر رجعي، وفي هذا الصدد تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تقدم التوضيحات التالية لاطلاع اللجنة الموقرة:

## ١٠-١ أحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ تنطبق من تاريخ صدوره (أى ١٨/٥/١٤٣٥هـ)

تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية إفادة اللجنة الموقرة أن القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ ينطبق من تاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤).

وتوافق شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية على أن أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات مرتبطة بعد ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤) تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% تطبيقاً للقرار الوزاري رقم ١٧٧٦، وتود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية إفادة اللجنة الموقرة أنه في ضوء الأنظمة التي كانت سارية قبل ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤) حسمت شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية ضريبة استقطاع بواقع ٥% من المبلغ المدفوع لجهات غير مقيمة مرتبطة مقابل الخدمات الفنية.

## ١٠-٢ أحكام النظام الضريبي السعودي لا تؤيد تطبيق النظام بأثر رجعي

وكما هو معلوم للمصلحة الموقرة فإن نظام ضريبة الدخل ينص صراحة على عدم تطبيق أحكامه بأثر رجعي حيث تنص الفقرة (ب) من المادة الثمانين على أن يسري هذا النظام على السنوات الضريبية التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه كما وأن الفقرة (د) من هذه المادة تنص على أن يسري مفعول أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة الثامنة والستين من هذا النظام من تاريخ نفاذه كما وأن الصلاحيات الممنوحة لوزير المالية بموجب المادة (٧٩) من نظام ضريبة الدخل لم تخوله الحق في تطبيق ما يصدره من قرارات أو تعليمات تتعلق بالنظام الضريبي بأثر رجعي.

١٠-٣ أن صدور القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ يؤكد موقف شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية بأن ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% كانت منطبقة على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات مرتبطة قبل ١٨/٥/١٤٣٥هـ.

تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية إفادة اللجنة الموقرة أن صدور القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ هو برهان واضح على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% كانت منطبقة على المبالغ المذكورة أعلاه والتي دفعت قبل ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤)، حيث تم الآن تعديل المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية اعتباراً من ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤) لتغيير نسبة ضريبة الاستقطاع من ٥% إلى ١٥% وهذا التعديل للمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية يبرهن بشكل جلي على أن نسبة ضريبة الاستقطاع ١٥% لم تكن منطبقة على تلك الدفعات قبل التعديل الذي أدخله القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ ولو كانت نسبة ١٥% منطبقة على تلك الدفعات حسبما ادعت المصلحة لما كانت هناك حاجة لإصدار قرار وزاري جديد رقم ١٧٧٦ لتعديل المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

## ١٠-٤ أن تطبيق القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ يسفر عن معاملة غير منصفة لشركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية

لقد صدرت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في ٢٥/٦/١٤٢٥هـ (١١ أغسطس ٢٠٠٤)، وصدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩/٣/٢٠١٤) أي بعد مضي عشر سنوات على صدور اللائحة التنفيذية.

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة كانت شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية خلال السنوات العشر الماضية ملتزمة بأحكام اللائحة التنفيذية، حيث تم تأكيد ذلك من قبل اللجنة الاستئنافية الضريبة في قراراتها رقم (١١٢٩) لعام ١٤٢٣هـ، ورقم (١٣٩٨) لعام ١٤٣٥هـ (الملحقان ٥ و ٦)، ودخلت الشركة في كافة التزاماتها التعاقدية مع عملائها ومورديها على أساس أحكام تلك اللائحة وعند صدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦)، كان قد تم تنفيذ العديد من تلك العقود وإن تطبيق المصلحة لأحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ بأثر رجعي على السنوات السابقة لتاريخ صدوره سيرتب أعباء مالية إضافية على شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية بخصوص العقود التي تم إبرامها وتنفيذها في ظل الأحكام الضريبية التي كانت نافذة خلال تلك الفترة، وعليه فإن تطبيق المصلحة للقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بأثر رجعي سيؤدي إلى معاملة شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية معاملة مجحفة وغير منصفة ولا تتفق مع الشريعة الإسلامية والنظام الضريبي السعودي.

## ١٠-٥ لا ينطبق أي من القرارات الوزارية بأثر رجعي:

ولا يخفى على اللجنة الموقرة أنه تجنبًا لعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين والذي لا تسمح به الشريعة الإسلامية ولا الأنظمة الضريبية فإن جميع القرارات والخطابات الوزارية الصادرة سابقًا لم تطبق أبدًا على المكلفين بأثر رجعي.

(أ) وفي هذا الصدد تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أيضًا أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى القرارات الوزارية التالية التي كانت قد صدرت بعد تطبيق نظام ضريبة الدخل الجديد حيث لم يتم تطبيق أي من هذه القرارات الوزارية بأثر رجعي:

- القرار الوزاري رقم ١٥٢٧ بتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤ هـ
- القرار الوزاري رقم ٣٢٩٤ بتاريخ ١٤٣١/١١/١٥ هـ
- القرار الوزاري رقم ١٧٠٩/١٨٥ بتاريخ ١٤٢٦/٧/٢٣ هـ
- القرار الوزاري رقم ٢٦ بتاريخ ١٤٣٤/١/١٩ هـ وتعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٤٣٤/١٦/٣٣٦٠ هـ بتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٧ هـ

هـ.

نرفق نسخة من القرارات الوزارية ومن تعميم المصلحة المذكورة أعلاه في الملحق ٩ لاطلاع اللجنة الموقرة.

كما تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى القرار الوزاري رقم ٢٦ بتاريخ ١٤٣٤/١/١٩ هـ الذي ورد فيه على وجه التحديد أن الالتزام الضريبي على المقاولين الكويتيين لجميع السنوات السابقة لتاريخ القرار الوزاري تتحملها الدولة بينما يتحمل المقاولون الكويتيون التزام ضريبة الاستقطاع لما بعد صدور القرار الوزاري.

وإن هذا الإجراء من قبل حكومة المملكة العربية السعودية يثبت بوضوح أن المكلف يجب أن لا يتحمل أي أعباء ضريبة نتيجة التطبيق بأثر رجعي لأي تغيير في النظام الضريبي.

(ب) التطبيق بأثر رجعي للتعاميم تم رفضه أيضًا من قبل معالي وزير المالية بموجب النظام الضريبي القديم.

تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى الحالات التالية التي رفض فيها معالي وزير المالية أيضًا التطبيق بأثر رجعي للتعليمات الجديدة:

(١) تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى خطاب معالي وزير المالية رقم ٩٢/ع/٩٠٢ المؤرخ في ١٣/٣/١٣٩٢ هـ الذي أصدر فيه معالي وزير المالية توجيهاته للمصلحة لتطبيق التعميم رقم ٣ لعام ١٣٨٩ هـ من تاريخ صدوره وليس بأثر رجعي وذلك لمعاملة جميع المكلفين على قدم المساواة.

نرفق نسخة من خطاب وزير المالية رقم ٩٢/ع/٩٠٢ المؤرخ في ١٣/٣/١٣٩٢ هـ في الملحق ١٠ تسهيلًا لاطلاع المصلحة الموقرة.

(٢) نشرت المصلحة في تعميمها رقم ٩/٣٧ بتاريخ ١٤٢٠/٦/٩ هـ تعليمات معالي وزير التجارة بتطبيق أحكام خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣/١٣٥٠٦ المؤرخ في ١٤١٩/١٢/٢٨ هـ على الحسابات المقدمة بعد تاريخ الخطاب المذكور أعلاه وليس على السنوات السابقة له بما في ذلك تلك التي هي قيد الدراسة لدى لجان الاعتراض الابتدائية. نرفق نسخة من خطاب المصلحة رقم المذكور أعلاه في الملحق ١١ تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة.

## ١٠-٦ قرارات لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية

كذلك تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى قرارات لجان الاعتراض التالية الصادرة بموجب النظام الضريبي القديم التي أنشأت نقطة مبدئية هي أن أي قرار أو تعميم وزاري يجب أن لا يطبق بأثر رجعي؛ لأنه يسفر عن معاملة غير متساوية بين المكلفين:

١٠-٦-١٠ تطبيق المنشور رقم ١/٤٧ المؤرخ في ١٤١١/٣/٢٧ هـ

في حالة تطبيق المصلحة للتعميم الوزاري رقم ١٧٢٩ المؤرخ في ١٤٢٤/٨/١١ هـ رفضت لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية الموقرة معالجة المصلحة في قراراتها المقتطفة أدناه:

(أ) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٧٥٤ لعام ١٤٢٨ هـ:

"وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعه على قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ القاضي بالموافقة على مبدأ ترحيل الخسائر لسنوات قادمة دون تحديد مدة معينة وكذلك قرار وزير المالية رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ ورقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١ هـ اللذين حددا الضوابط اللازمة لتنفيذ وتطبيق قرار مجلس الوزراء رقم (٣) ١٤٢١ هـ، فإن اللجنة ترى أنه لا يجوز أن يضار المكلف بخوص ترحيل الخسائر نتيجة لتأخير المصلحة في إجراء الربط الضريبي على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدور قرار مجلس الوزراء، لأن مبدأ ترحيل الخسائر يطبق مباشرة على الخسائر المتحققة في السنوات المالية التي تلي صدور قرار مجلس الوزراء ويكون ذلك في السنة المالية التالية لتحقيق تلك الخسائر وليس تاريخ الربط، وحيث إن القوائم المالية للمكلف متعلقة بالسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وبالتالي حكمها قرار مجلس الوزراء رقم (٣) بتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ الموافق ٢٠٠٠/٤/١٠، في حين تم إجراء الربط عليها في تاريخ ١٤٢٥/٣/٢٠ هـ الموافق ٢٠٠٤/٥/٩؛ لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الخسائر المرحلة من أرباح عام ٢٠٠٢".

نرفق نسخة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٢ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

(ت) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١ لعام ١٤٢٩ هـ:

".... فإن اللجنة ترى أن القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١ هـ يسري كذلك على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدوره مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف..."

ويرجى الملاحظة بأن المصلحة لم تستأنف أمام اللجنة الاستئنافية على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه. نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه في الملحق ١٣ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

(ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١ لعام ١٤٢٧ هـ

"بعد استعراض وجهة نظر الطرفين والاطلاع على القرار الوزاري رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ والقرار الوزاري رقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١ هـ وتعميم المصلحة رقم ٩/١٢١١ وتاريخ ١٤٢٣/٣/٢ هـ اتضح أن القرار الوزاري رقم (١٧٢٩) قد حدد ما يحسم من الخسائر المرحلة بنسبة ٢٥% من أرباح العام على أن يعمل به من تاريخ صدوره في ١٤٢٤/٨/١١ هـ الموافق ٢٠٠٣/١٠/٧.

وحيث إن القرار الوزاري رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ نص على الضابط (٦) على سريانه على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدور قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ سواء تم الربط عليها أو لم يتم الربط عليها مما يعني أن العبرة بالسنوات المالية وليس تاريخ الربط (كما ورد في تعميم المصلحة المشار إليه أعلاه).

فإن اللجنة ترى أن القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١ هـ يسري كذلك على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدوره مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف في هذا البند.

يرجى الملاحظة أن المصلحة لم تستأنف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه أمام اللجنة الاستثنائية نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في الملحق ١٤ تسهياً لاطلاع اللجنة الموقرة.

#### (د) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢ لعام ١٤٢٧ هـ

"ينحصر الخلاف بين الطرفين في تاريخ تطبيق القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ القاضي بترحيل الخسائر في حدود ٢٥% من الأرباح ففي حين ترى المصلحة بأن يتم تطبيقه على السنوات الضريبية التي لم يصبح الربط نهائياً عليها في تاريخ إصدار القرار بينما يرى المكلف أن يتم تطبيقه على السنوات المالية التي تنتهي في تاريخ لاحق للقرار الوزاري المشار إليه، ولما كان القرار الوزاري قد نص على أنه يعمل به من تاريخ صدوره، ولما كانت الشركة قد قدمت إقراراتها الضريبية لعامي ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ قبل صدور القرار مما يعني عدم تطبيقه على هذه السنوات، وبالتالي أحقية المكلف في ترحيل كامل خسائره وعليه ترى اللجنة تأييد المكلف في اعتراضه".

يرجى الملاحظة أن المصلحة لم تستأنف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه أمام اللجنة الاستثنائية، نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في الملحق ١٥ تسهياً لاطلاع اللجنة الموقرة.

#### (هـ) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٢ لعام ١٤٢٧ هـ

"بعد دراسة وجهتي نظر الطرفين والاطلاع على ربوط المصلحة للأعوام السابقة تبين للجنة أن المكلف تكبد خسائر فعلية عام ٢٠٠٠ و ٢٠٠١، وهو ما أقرته المصلحة عند إجراء الربط الضريبي، وبالرجوع إلى القرار الوزاري رقم ١/٣٩٨ و تاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ الذي قضى بترحيل الخسائر كاملة للسنوات المالية التي تنتهي بتاريخ تالية لصدور قرار مجلس الوزراء رقم ٣ و تاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ، وبالرجوع أيضاً إلى القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ في ١٤٢٤/٨/١١ هـ والقاضي بعدم جواز ترحيل الخسائر إلا في حدود ٢٥% من الأرباح المحققة، وحيث قدم المكلف حساباته للأعوام محل الاعتراض قبل صدور القرار الوزاري (١٧٢٩) لذا فإن اللجنة ترى تأييد المكلف بترحيل الخسائر كاملة للعامين ٢٠٠٠ و ٢٠٠١ وحسمها من الأرباح الضريبة لعام ٢٠٠٢".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٦ تسهياً لاطلاع اللجنة الموقرة.

#### ٣-٦-١٠ تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ المؤرخ في ١٩/٤/١٩٧٥

في حالة تطبيق المصلحة بأثر رجعي للمنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ المؤرخ في ١٩/٤/١٩٧٥ ألغت لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة معالجة المصلحة حيث تكلمت في قراراتها التالية على النحو التالي:

(أ) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام ١٩٧٤

"وتستند المصلحة في استبعاد هذا البند من المصروفات على المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ المؤرخ في ١٩/٤/١٩٧٥، بينما ترى الشركة أن هذا المنشور يقتضي تنفيذه من تاريخ صدوره إلى جانب الأسانيد الأخرى التي ساقتها في عريضة الاعتراض...

إن الحكم الوارد في المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ المؤرخ في ١٩/٤/١٩٧٥ بأن لا يحسم من اشتراكات التأمينات الاجتماعية إلا تلك الاشتراكات المقررة في نظام التأمينات السعودي ترى أنه لا يسري على السنوات الضريبية المنتهية قبل ١٩/٤/١٩٧٥ (تاريخ صدور المنشور) توحيداً للمعاملة الضريبية بين المكلفين وتحقيقاً للمساواة فيما بينهم حتى يفيد المكلف الذي تم الربط عليه عن السنوات الضريبية السابقة لصدور المنشور بقبول حسم التأمينات الاجتماعية المدفوعة في الخارج جريباً على ما كانت تسير عليه المصلحة قبل صدور هذا المنشور، ويضار المكلف الذي تأخرت المصلحة في ربط الضريبة عن تلك السنوات إلى ما بعد صدور المنشور....".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٧ تسهياً لاطلاع اللجنة الموقرة.

## (ب) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام ١٣٩٦هـ

"... فتري اللجنة أنه وإن كان المنشور المذكور جاء مفسراً لأحكام النظام الضريبي ومقرراً لها وليس منشئاً لقاعدة جديدة تخرجه عن أحكام النظام، وأن المصلحة لم تطبقه على السنوات الضريبية التي تم الربط عليها قبل صدور المنشور احتراماً لحجية الربط النهائي في تلك السنوات واقتصرت تطبيقه على السنوات التي لم تربط فيها الضريبة حتى تاريخ صدوره كما هو الحال في السنة موضوع الطعن فلم تكن الضريبة قد تم ربطها فقامت المصلحة بتصحيح أرباح الشركة بضم مقدار ما دفعته الشركة من تأمينات في الخارج فليس في تعديل تلك الأرباح أخذ من ناحية الرجعية.

غير أن اللجنة أخذت بقاعدة المساواة بين المكلفين وهي من أسس فرض الضريبة وجبايتها ترى عدم تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ وتاريخ ١٩٧٥/٤/١٩ إلا من تاريخ صدوره حتى لا يفيد المكلف الذي تم الربط عليه عن السنوات السابقة لصدوره ويضار المكلف الذي تأخر عليه الربط عن تلك السنوات".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٨ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

## (ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام ١٤٠٣هـ

### "وحيث ترى اللجنة أن اعتراض المكلف في محله للأسباب التالية:

..... ٢- أنه جاء بحجيات قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الصادر في الاعتراض رقم ٢١ لسنة ١٣٩٦ بتاريخ ١٣٩٧/١/٢ أنه أخذاً بقاعدة المساواة بين المكلفين وهي..... من أسس فرض الضريبة وجبايتها ترى اللجنة عدم تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ وتاريخ ١٩٧٥/٤/١٩ إلا من تاريخ صدوره الذي تم الربط عليه عن تلك السنوات وأنه توحيداً للمعاملة الضريبية بين المكلفين يكون تطبيق المنشور سالف الذكر ابتداءً، على كل سنة تقفل حساباتها من أو بعد ١٩٧٥/٤/١٩".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٩ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

## ١٠-٦-٤ تطبيق المنشور رقم ٢ لعام ١٤٠٠هـ

وكذلك في حالة تطبيق المنشور رقم ٢ لعام ١٤٠٠هـ ألغت لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة في قرارها لعام ١٤٠٢هـ المذكور أعلاه تطبيق هذا المنشور من قبل المصلحة بأثر رجعي.

## ١٠-٦-٥ تطبيق المنشور رقم ١/١٠٨٢٠ المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤هـ

في حالة تطبيق المنشور رقم ١/١٠٨٢٠ المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤هـ رفضت لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة أيضاً تطبيق المصلحة بأثر رجعي للمنشور رقم ١/١٠٨٢٠ في قرارها المقتطف أدناه:

قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٣

"ترى اللجنة تأييد وجهة نظر الشركة في هذه النقطة لأنه سبق أن صدر خطاب معالي وزير المالية ٩٢/٤/٩٠٢ في ١٣/٣/١٣٩٢هـ بشأن المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٨٩هـ حيث أوضح أن تطبيق المنشور الدوري بأثر رجعي يوجد تفرقة بين الحالات التي تم الربط عليها والتي لم يتم الربط عليها بسبب تخلف المصلحة عن مراجعة حساباتها وأنه يتعين تبعاً لذلك العمل به من تاريخ صدوره.

وقياساً على هذا ترى اللجنة أن تطبيق المصلحة لتعميمها رقم ١/١٠٨٢٠ المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤هـ بأثر رجعي يخل بقاعدة المساواة بين المكلفين ولا يوجد عدالة في المعاملة مع أنه قد صدرت قرارات من لجنة الاعتراض السابقة تؤيد هذا الرأي".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ٢٠ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

٦-٦-١٠ وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من القرارات المقترضة أعلاه فإن اللجان الموقرة لم تؤيد أبدًا التطبيق بأثر رجعي للتعاميم/ القرارات الوزارية على أساس أنها تؤدي إلى عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين.

#### ٧-١٠ ملخص

استنادًا إلى ما أوردنا بعاليه من حقائق وقرارات لجان اعتراض ابتدائية/ استثنائية وقرارات وزارية تعتقد شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن الإجراء الراسخ المتبع لدى وزارة المالية ومصحة الزكاة والدخل ولجان الاعتراض الابتدائية والاستثنائية هو تطبيق التعليمات الجديدة من تاريخ صدورهما وليس بأثر رجعي؛ لأن تطبيق التعليمات بأثر رجعي يؤدي إلى عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين الأمر الذي لا تسمح به الشريعة الإسلامية ولا الأنظمة الضريبية. وبناءً على ذلك؛ فإن التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ في هذه الحالة هو إجراء لا مسوغ له ولا سند له من النظام.

#### ١١-الخلاصة النهائية

بالنظر إلى الحقائق والمواقف المفصلة المذكور أعلاه وفي النقطة ثالثًا- ١ من خطاب اعتراض شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية رقم ٢٤٢٨-٩٠٩ ب (الملحق ٣)، تعتقد شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية اعتقادًا جازمًا بأن أحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ لا تنطبق على هذه الحالة؛ ولذلك فإن إجراء المصلحة بربط ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات فنية أو استشارية إلى جهات مرتبطة، بينما توجد نسبة ضريبة استقطاع محددة لهذه المدفوعات في نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية على التوالي بواقع ٥% قبل صدور القرار الوزاري رقم ١٧٧٦، 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 والشحن...إلخ).

(ج) يتعارض مع قراري اللجنة الاستثنائية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ ورقم ١٣٩٨ لعام ١٤٣٥هـ.

وبناء على ذلك؛ تأمل شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تكرم اللجنة الموقرة بإلغاء ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة بزيادة قدرها ١٠% على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات مرتبطة خلال السنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧.

#### ثانيًا: غرامة التأخير:

##### ١ - وجهة نظر المصلحة:

تم فرض غرامة تأخير على ضريبة الشركات للأعوام المالية ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ بنسبة (١%) على التزامات ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة للسنوات من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ سداد الالتزام الإضافي المربوط (وذلك وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد) لنص المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية فيخضع فرق ضريبة الدخل على الشركة بواقع (١%) عن كل ٣٠ يومًا تأخير للأعوام المالية ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧. وقد فرضت غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ طبقًا لما نصت عليه المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية واستنادًا إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الفقرة (أ/ب) والتي تنص على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يومًا تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد". أما ما ورد في اعتراض الشركة من أن فترة غرامة التأخير سوف تبدأ من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار لجنة الاعتراض أو حين يصبح قرار الاعتراض أو الاستئناف نهائيًا، فإن هذا القول مردود عليه بأن غرامة التأخير بشأن ضريبة الاستقطاع لم يرد ذكرها في المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل، بل أن ما يخص

ضريبة الاستقطاع من غرامات التأخير ينطبق عليها ما ورد في نص المادة (٧٧) الفقرة (أ/ب) والتي تنص على تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يومًا تأخير وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها وتحسب من تاريخ الاستحقاق والذي تم تحديده بموجب المادة (٦٨) الفقرة (ب/١) حيث تبدأ بعد انتهاء العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، وعليه فإن وجهة نظر الشركة من أن بداية غرامة التأخير من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار اللجنة الاستئنافية غير صحيح.

#### ١-١-١ رد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

ردًا على وجهة نظر المصلحة حول تطبيق المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية فيما يتعلق باحتساب غرامة التأخير على الضريبة الإضافية المربوطة على الشركة تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تقدم للجنة الموقرة التوضيحات التالية:

#### ١-١-١ المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد

يسر شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تورد فيما يلي الفقرة الفرعية (أ) من المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد والتي تعالج موضوع فرض غرامة التأخير على عدم تسديد ضريبة الاستقطاع ودفعات الضريبة المعجلة:

أ- إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يومًا تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها و الدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

#### ١-١-٢ المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد

تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى الفقرتين الفرعيتين (ب) و(ج) التاليتين من المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد اللاتين يتضمنان أساس فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسدد بموجب أحكام المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد المقترفة أعلاه:

ب- يجب على الشخص التي يستقطع الضريبة بمقتضى هذا المادة الالتزام بما يأتي:

.....

٣- تزويد المصلحة في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل المستفيد (الرقم المميز) إذا توفر أي معلومات أخرى قد تطلبها المصلحة.

.....

.....

ج- الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقًا للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

٢- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب.

٣- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للمصلحة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة.

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من الفقرة الفرعية (ج) من المادة ٦٨ المقتطفة أعلاه، فإن غرامة التأخير بموجب المادة ٧٧ (أ) يمكن فرضها فقط على المكلف إذا:

(أ) لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

(ب) لم يسدد الضريبة المستقطعة للمصلحة.

(ج) لم يقدم إقرارات استقطاع الضريبة السنوية للمصلحة.

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة فإن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية قد استوفت جميع الشروط المذكورة أعلاه حيث قامت بما يلي: (أ) حسم ضريبة الاستقطاع وتسديدها للمصلحة (مع إقرارات استقطاع الضريبة الشهرية) وبالنسب المحددة في المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية. (ب) تقديم إقرار استقطاع الضريبة السنوي عن السنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ ضمن المهلة المحددة بالنظام.

بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، وبما أن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية قد تقيدت تمامًا بجميع الشروط الثلاثة المنصوص عليها في المادة ٦٨ (ج) من نظام ضريبة الدخل الجديد، فإن الشركة تعتقد أن المادة ٧٧ (أ) لا تنطبق على هذه الحالة؛ ولذا لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية بموجب المادة ٧٧.

#### ٢-١-١ المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية

تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ (ب) و(١-هـ) من اللائحة التنفيذية والتي تعالج موضوع فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع:

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

.....

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

.....

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والسيتين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها للمصلحة على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

.....

#### الفقرة الفرعية (هـ) من المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية

تلاحظ اللجنة الموقرة مما تقدم من توضيحات أن الفقرة الفرعية (هـ) من المادة ٦٨ تنطبق عندما لا يفي المكلف بالتزامه بحسم وتسديد ضريبة الاستقطاع على المدفوعات الخاضعة للضريبة بموجب أحكام المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد. وكما تلاحظ اللجنة الموقرة فإن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أوفت بالتزامها باستقطاع الضريبة بنسبة ٥% (وهي النسبة المنصوص عليها في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية) على مبالغ الأتعاب الفنية والاستشارية المدفوعة لجهة مرتبطة وسددها للمصلحة مع إقرارات ضريبة الاستقطاع للسنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧.

الفقرة الفرعية (ب) من المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية

بما أن الفقرة الفرعية (ب) من المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية تعالج موضوع فرض غرامة التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة... فإنه يجب تطبيق هذه الفقرة الفرعية على حالة شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية لأن التزام ضريبة الاستقطاع الإضافي (فيد الخلاف) تم فرضه من قبل المصلحة في ريوها للسنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧.

٤-١-١ بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن أحكام المادة ٧٧ من

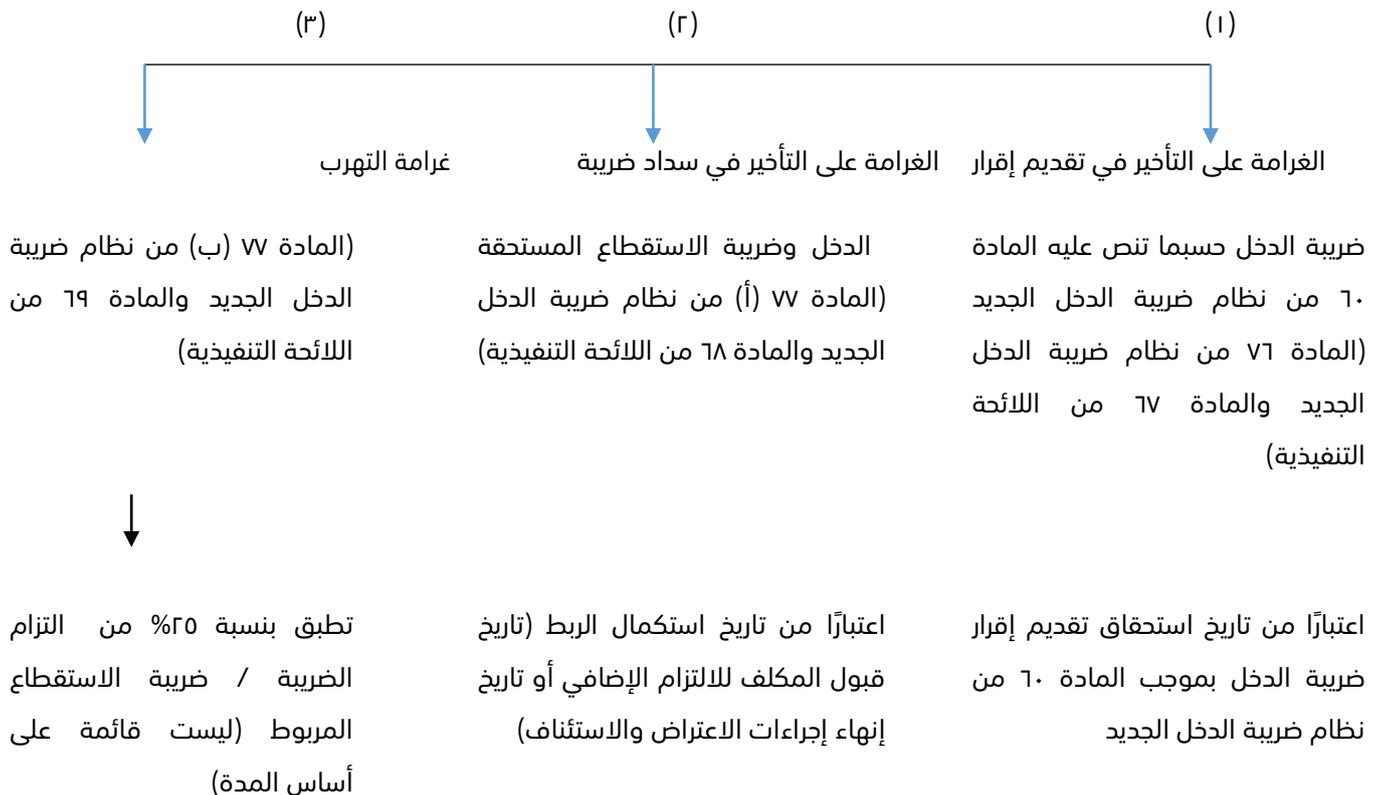
النظام لا تنطبق على حالتها.

٥-١-١ تاريخ ابتداء غرامة التأخير.

ردًا على ملاحظات المصلحة بأن غرامة التأخير بنسبة ١% عن كل ٣٠ يومًا من التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ تقديم إقرار استقطاع الضريبة الشهري، تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تقدم إلى اللجنة الموقرة التوضيحات التالية:

١-٥-١-١ أن نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر في أبريل ٢٠٠٤ يتضمن مادتين في النظام الضريبي هما ٧٦ و ٧٧ وثلاثة مواد في اللائحة التنفيذية وهي ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ والتي تعالج موضوع غرامة التأخير في نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية على التوالي. وتلاحظ اللجنة الموقرة أن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية فقط يعالجان موضوع الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم إقرار ضريبة الدخل ضمن المهلة النظامية في حين أن المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يعالجان موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخير في سداد الضريبة المستحقة؛ لذلك فإن الغرامات المذكورة في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية والمادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية تختلف اختلافاً تاماً في طبيعتها وتنطبق في ظروف مختلفة بالكامل. أن المادة ٧٧ (ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية يعالجان موضوع غرامة التهرب على ضريبة الاستقطاع؛ ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذه القضية. وتسهيلاً للاطلاع اللجنة الموقرة تم تصنيف غرامة التأخير المستحقة بموجب النظام الضريبي واللائحة التنفيذية تحت ثلاثة أقسام كما يلي:

غرامة التأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية



أن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة عن بعضها تمامًا. وأن غرامة التأخير المستحقة بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية هي موضوع النقاش في هذا الاعتراض.

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من القسم (١) أعلاه فإن المادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية قد أوردت بوضوح أن الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد تطبق من التاريخ المحدد بالنظام لتقديم الإقرار والسداد بموجبه. وتدرك اللجنة الموقرة أن تلك الغرامة تنطبق بموجب المادة ٧٦ عند عدم تقديم إقرار ضريبة الدخل في الموعد المحدد بالنظام وفقًا لأحكام المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد. ولو كان نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية يهدفان إلى احتساب الغرامة المستحقة بموجب المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية القسم (٢) أعلاه على نفس الأساس الوارد في المادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية لأضيفت إلى المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية أيضًا جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة ٦٧ (٣)، أي "وتحتسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" ونظرًا إلى أن نص المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لم يتضمن هذه الجملة فإن يتضح من غير أدنى ريب أن غرامة التأخير بموجب هذه المواد تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ انتهاء إجراءات الاعتراض.

وفي هذا الخصوص تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية إفادة اللجنة الموقرة أنه بعد أن يتم تقديم الإقرار للمصلحة فإن استكمال الربط يستغرق الكثير من الوقت لإصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف يستغرق سنوات عديدة. وعلى سبيل المثال نورد فيما يلي تواريخ استكمال الربط وسير إجراءات الاعتراض لسنة ٢٠٠٧ لاطلاع اللجنة الموقرة:

التواريخ	المراحل المختلفة لاستكمال الربط
١٤٢٩/٤/٢١ هـ (٢٠٠٨/٤/٢٧)	تاريخ تقديم الإقرار
١٤٣٠/١١/٩ هـ (٢٠٠٩/١٠/٢٨)	تاريخ إصدار الربط النهائي
١٤٣١/١/٦ هـ (٢٠٠٩/١٢/٢٣)	تاريخ تقديم الاعتراض على الربط النهائي
١٤٣٦/٥/١٨ هـ (٢٠١٥/٣/٩)	تاريخ جلسة استماع اللجنة الابتدائية
غير معلوم	تاريخ إصدار قرار لجنة الاعتراض الابتدائية
غير معلوم	تاريخ تقديم الاستئناف لدى اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ جلسة استماع اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ إصدار قرار اللجنة الاستئنافية

غير معلوم	تاريخ تقديم خطاب لمعالي وزير المالية لإعادة النظر في القرار الاستثنائي
غير معلوم	تاريخ تقديم تظلم لدى ديوان المظالم
غير معلوم	تاريخ إصدار حكم ديوان المظالم
غير معلوم	تاريخ تقديم تظلم لدى ديوان المظالم (الدائرة العليا)
غير معلوم	تاريخ إصدار حكم ديوان المظالم (المرحلة الثانية)

تلاحظ اللجنة الموقرة أنه باستثناء تاريخ تقديم الإقرار الذي يحكمه نظام ضريبة الدخل الجديد، فإن المكلف لا يملك أي سيطرة على جميع تواريخ استكمال الربط وانتهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف. وفي ضوء ما تقدم، تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية إفادة اللجنة الموقرة بأن احتساب غرامة تأخير من تاريخ تقديم الإقرار يعتبر موقفاً غير مبرر على الإطلاق.

#### ١-١-٢٠٥-٢ القراران الاستثنائيان رقم ١٢٣٣ ورقم ١٣٥٥

تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قراري اللجنة الاستثنائية رقم ١٢٣٣ لعام ١٤٣٤هـ ورقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥هـ حيث حكمت فيهما اللجنة الاستثنائية الموقرة بأن غرامة التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ صدور القرار وليس من تاريخ تقديم الإقرار نورد فيما يلي مقتطفات للأجزاء ذات الصلة من القرارين الاستثنائيين المذكورين أعلاه تسهيلاً للاطلاع المصلحة الموقرة:

#### (أ) قرار اللجنة الاستثنائية رقم ١٢٣٣ لعام ١٤٣٤هـ

"وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من القرار الاستثنائي رقم ١٢٣٣ لعام ١٤٣٤هـ في الملحق ٢١ تسهيلاً للاطلاع اللجنة الموقرة.

#### (ب) قرار اللجنة الاستثنائية رقم ١٢٥٥ لعام ١٤٣٥هـ

"لذا فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من القرار الاستثنائي رقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥هـ في الملحق ٢٢ تسهيلاً للاطلاع اللجنة الموقرة.

١-١-٣-٥ ويسر شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لاطلاع اللجنة الموقرة:

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

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس والتاسع والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.  
هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة الستين من النظام وتقع مسؤولية سدادها على الجهة تكلفة بالاستقطاع.  
٢- لا يتوجب احتساب الغرامة المحددة بواقع ١% من الضريبة غير المسددة إذا لم يكتمل مدة التأخير ثلاثين يومًا من تاريخ استحقاق.

٣- لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت مبررات فرضها.

تدرك اللجنة الموقرة أن المادة ٦٨ قد نصت بالتحديد على أن غرامة التأخير بنسبة ١% تنطبق على كل ٣٠ يومًا من التأخير في حالة عدم سداد (أ) الضريبة المتوجبة الدفع من واقع الإقرار. (ب) الضريبة المتوجبة الدفع بموجب الربط (عندما تصبح نهائية بموجب المادة ٧١ (٢) من اللائحة التنفيذية)، (ج) الضريبة المتوجبة الدفع على أقساط معجلة، (د) الضريبة المستحقة السداد على دفعات، (هـ) ضريبة الاستقطاع.

ولم يرد في هذه المادة أي ذكر بأن غرامة التأخير بنسبة ١% تنطبق على كل ٣٠ يومًا من التأخير في حالة عدم سداد الضريبة الإضافية المربوطة من قبل المصلحة ابتداء من تاريخ تقديم الإقرار وحتى تاريخ سداد الالتزام بعد انتهاء كافة إجراءات الاعتراض.

١-٥-٤-١ وكما تدرك اللجنة الموقرة فإن غرامة التأخير المحتسبة بموجب المادة ٧٧ من النظام والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية على ضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة من قبل المصلحة التي هي قيد الاعتراض يجب أن تكون مستحقة من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا وفقًا للمادة ٧١ (٢) من اللائحة التنفيذية والتي نوردها فيما يلي تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة:

"....."

٢- تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

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

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

تلاحظ اللجنة الموقرة أنه بما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية في حالة التأخير في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض؛

لذلك فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا بموجب النظام. كما أن المادتين ٧٧ (أ) من النظام و٦٨ من اللائحة التنفيذية لا يقصد منهما معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال مبلغ الضريبة المستحق نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

٢- موقف المصلحة:

أما بخصوص ما ورد في خطاب الاعتراض (صفحة من ٢١ إلى ٢٦) من حجج فلا علاقة له بالغرامات المتوجبة على عدم سداد ضريبة الاستقطاع إضافة إلى أن ما ورد بها من إشارة إلى المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩ هـ والمنشور الدوري رقم (٥)

عام ١٣٩٣هـ والقرارات الاستثنائية المشار إليها لا تمت إلى الموضوع بطلا لاسيما وأن الضريبة المعترض عليها والغرامات المتوجبة على عدم السداد في الموعد النظامي تخص (الفترة من تاريخ ٢٠٠٤/٧/٣٠ والأعوام المالية ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧) والذي يجب أن يطبق عليه النظام الضريبي الجديد الصادر بالرسوم الملكي (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ واللائحة التنفيذية الخاصة بهذا النظام والصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ، والذي تم التأكيد عليه في المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الفقرات (ب ج د).

#### ١-٢ رد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية

١-١-٢ كما ورد بالتفصيل في خطاب الاعتراض رقم ٠٩-٢٤٢٨ ب (الملحق ٣) تعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن التعاميم وجميع قرارات لجان الاعتراض الاستثنائية المستشهد بها في خطاب الاعتراض رقم ٠٩-٢١٦٤ ب بشأن غرامة التأخير بموجب النظام الضريبي القديم تنطبق بالقدر نفسه بموجب النظام الجديد لأنها أرست مبدأً واضحاً بأنه في حالة وجود خلل فني حقيقي بين المصلحة والمكلف فإنه لا يجوز فرض غرامة على الالتزام الضريبي محل الخلاف.

٢-١-٢ تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلتفت انتباه اللجنة الموقرة إلى أن الموضوع قيد المناقشة هو محل خلاف فني في وجهات النظر بين شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية ومصحة الزكاة والدخل. واستناداً إلى فهم شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية لنظام ضريبة الدخل الجديد؛ فإنه يجب إخضاع تكاليف الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%.

ومن ناحية أخرى تعتقد مصلحة الزكاة والدخل أن أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%. وعليه؛ فإن هناك خلاف فني واضح بين شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية والمصلحة حول معالجة الموضوع المذكور أعلاه. وكما تدرك اللجنة الموقرة فعند وجود هذا الخلاف الفني لا يوجد ما يبرر للمصلحة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروض.

٣-١-٢ تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلتفت انتباه اللجنة الموقرة في هذا الخصوص إلى قرارات لجنة الاعتراض الابتدائية التالية التي صدرت بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد حيث قضت فيها اللجنة الابتدائية الموقرة بعدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني واضح بين المصلحة والمكلف.

#### (أ) القرار رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ

"بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% 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".

نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ في الملحق ٢٢.

#### (ب) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ

"بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة في 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.

نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ في الملحق ٢٤

## (ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٠ لعام ١٤٣٣هـ

"... فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع هو 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".

نرفق نسخة من صفحات ذات الصلة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٠ في الملحق ٢٥

### ٣- ملخص

١-٣ استنادًا إلى الحقائق أعلاه والحقائق والتوضيحات الواردة في النقطة "رابعًا" من خطاب الاعتراض رقم ٢٤٢٨-٢٠٩ ب (الملحق ٣) تعتقد شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير من قبل المصلحة على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة نظرًا لوجود خلاف فني حقيقي بين شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية والمصلحة حول الموضوع قيد النقاش؛ ولذا فإن أحكام المادة ٧٧ والمادة ٦٨ من النظام الضريبي واللائحة التنفيذية على التوالي يجب أن لا تطبق على هذه الحالة. علمًا بأن موقف شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية المذكور أعلاه قد تأيد بقرارات لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ ورقم ٢٩ لعام ١٣٣٢هـ ورقم ١٠ لعام ١٤٣٣هـ حسبما هو مقتطف في النقطة ٣-١-٢ أعلاه.

٢-٣ دون الإخلال بموقفها المذكور في النقطة ١-٣ أعلاه تعتقد شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أنه حتى لو قررت لجان الاعتراض / ديوان المطالم فرض غرامات تأخير فإن غرامة التأخير (إن وجدت) والمفروضة على هذا النحو على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية ينبغي أن تحتسب من تاريخ استنفاد إجراءات الاعتراض والاستئناف (أي تاريخ صدور قرار ديوان المطالم) وحتى تاريخ تسديد التزام ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافي النهائي. وقد تأيد موقف شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية المذكور أعلاه بقراري اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٣٣ ورقم ١٣٥٥ حسبما هو مقتطف في النقطة ١-٢-٥-١ أعلاه.

ثالثًا: رفض اعتماد أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية ٣٠٦,٨٠٨ ريالاً سعودية

بما أن المصلحة قبلت موقف شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية بخصوص اعتماد أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية البالغة ١,٣٠٦,٨٠٨ ريالاً سعودية لعام ٢٠٠٦ فإن شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية تأمل أن تتكرم المصلحة بإجراء ربط معدل لعام ٢٠٠٦ بعد اعتماد أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية كمصرف فعلي جائز الحسم للسنة.

### رابعًا: الخلاصة النهائية

وأخيرًا، تأمل شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية من اللجنة الموقرة التكرم بدراسة مواقفها الواردة في النقاط "أولاً" إلى "ثالثًا" أعلاه والإيعاز إلى المصلحة لإجراء ربط معدل على السنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ يتم فيه:

- إلغاء ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة بواقع ١٠% على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة خلال السنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ كما هو موضح في النقطة "أولاً" أعلاه.
- إلغاء غرامة التأخير المحتسبة على ضريبة الاستقطاع الإضافية المذكورة أعلاه للسنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ كما هو موضح في النقطة "ثانيًا" أعلاه.
- إلغاء إجراء المصلحة برفض اعتماد أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية البالغة ١,٣٠٦,٨٠٨ ريالاً سعودية لعام ٢٠٠٦ كما هو موضح في النقطة "ثالثًا" أعلاه.

### ثالثاً: الناحية الموضوعية:

١. فرض ضريبة بواقع ١٥% بدلاً من ٥% على أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية المدفوعة إلى جهات منتسبة غير مقيمة.

أ- وجهة نظر المكلف:

"١-١ عند احتساب ضريبة الاستقطاع على أتعاب خدمات المساندة الفنية المدفوعة إلى جهات منتسبة غير مقيمة، قامت المصلحة بتطبيق ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ضريبة استقطاع بنسبة ٥% كما تم النص عليه تحديداً في نظام ضريبة الدخل السعودي الجديد بشأن هذا النوع من الدفاع. ونورد فيما يلي تحليلاً لالتزم ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة للسنوات من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧:

نوع الخدمات	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	المجموع
	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي
الخدمات الفنية والاستشارية					
(ب)	٢٠,٤١٢	١٦,٨٧٥	٨١,٥٣٦	٢٠,٩٠١	١٣٩,٧٢٤
(د)	١٩,٩٤٤	٢٥,٠٧٨	٥٨,٣٠٦	-	١٠٣,٣٢٨
(ج)	-	١٣٥,٩٣٨	٣٠٨,٥١٨	٤٧٨,٤٥٢	٩٢٢,٩٠٨
(ح)	-	٢,٣١١	-	٣٨,٥٥٤	٤٠,٨٦٥
(س)	-	٥,٨٢٨	-	-	٥,٨٢٨
(ت)	-	-	-	٩,١١٤	٩,١١٤
<b>مجموع ضريبة الاستقطاع الإضافية بنسبة ١٠%</b>	<b>٤٠,٣٥٦</b>	<b>١٨٦,٣٠</b>	<b>٤٤٨,٣٦٠</b>	<b>٥٤٧,٠٢١</b>	<b>١,٢٢١,٧٦٧</b>

٢-١ أن شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية غير موافقة على معالجة المصلحة أعلاه، وتود أن تقدم التوضيحات التالية للدراسة من قبل المصلحة.

٣-١ يجب تطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل على احتسابات ضريبة

### الاستقطاع

١-٣-١ كما تدرك المصلحة الموقرة فإن المادة ٦٨ والمادة ٦٣ من النظام ولائحته التنفيذية على التوالي قد تضمنتا على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة. نورد فيما يلي قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع التي نص عليها النظام واللائحة التنفيذية وذلك لاطلاع المصلحة:

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

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
إيجار	%٥
إتاوة أو ربح	%١٥
أتعاب إدارة	%٢٠
دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	%٥
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	%٥
أي دفعات أخرى يحددها النظام على أن لا يتجاوز سعر الضريبة	%١٥

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

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
أتعاب إدارة	%٢٠
إتاوة أو ربح	%١٥
دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة	%١٥
إيجار	%٥
خدمات فنية أو استشارية	%٥
تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	%٥
خدمات اتصالات هاتفية دولية	%٥
أرباح موزعة	%٥
تكاليف قروض	%٥
أقساط تأمين أو إعادة تأمين	%٥
أي دفعات أخرى	%١٥

١-٣-٢ تلاحظ المصلحة الموقرة أن نسب ضريبة الاستقطاع المذكورة أعلاه منصوص عليها بالتحديد في النظام وفي

لائحته التنفيذية بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة من أجل احتساب ضريبة الاستقطاع وذلك دون ما

تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة. وتستند نسب ضريبة الاستقطاع فقط إلى طبيعة الدفعة أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة.

وكما هو موضح في النقطة ٧-١ أدناه فإن النظام الضريبي ولائحته التنفيذية لا يخولان المصلحة صلاحية تعديل نسبة ضريبة الاستقطاع لأي من الدفعات (مثل أتعاب الإدارة، الإتاوة والريع، 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.

٣-٣-١ علاوة على هذا، تلاحظ المصلحة الموقرة أيضاً من قائمة نسب ضريبة الاستقطاع المذكورة أعلاه أن كلا المادتين ٦٨ و ٦٣ من النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، على التوالي، ينصان على تطبيق نسبة ضريبة استقطاع ١٥% على كافة أنواع "الدفعات الأخرى" التي لا تندرج تحت فئات المدفوعات المنصوص عليها بالتحديد في المادتين المذكورتين، وإن هذه الفئة من المدفوعات "دفعات أخرى" تنطبق بالتحديد على الجهات غير المرتبطة بشأن الخدمات الأخرى المؤداة في المملكة العربية السعودية، وكذلك فإن الفقرة (١) من المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية تنص أيضاً على تطبيق نسبة ضريبة استقطاع ١٥% على جميع أنواع الدفعات الأخرى المدفوعة إلى جهات مرتبطة والتي لم يتم النص عليها بالتحديد في المادتين ٦٥ و ٦٣ 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، الإتاوة 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 حينما كان أي مبلغ مدفوع إلى جهة مرتبطة غير مندرج تحت أي من أنواع الدفعات التي حددت لها نسبة ضريبة استقطاع معينة في النظام وفي اللائحة التنفيذية فينبغي أن تطبق عليها نسبة ضريبة استقطاع ١٥% (وهي نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للمبالغ المدفوع للجهات غير المقيمة المرتبطة).

#### ٤-١ تعريف الخدمات في النظام الضريبي لأغراض ضريبة الاستقطاع.

١-٤-١ نصت المادة ٦٨ على أحكام ضريبة الاستقطاع والمادة ٥ عرفت "مصدر الدخل" الذي يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية؛ وفي هذا الخصوص، تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى تعريف كلمة 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.

يسر شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تورد فيما يلي المادة ٥ (٧) من النظام للاطلاع للجنة الموقرة:

"يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

.....

(٧) مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة متربطة بها" تلاحظ المصلحة الموقرة من المقتطف أعلاه أن أي مبالغ مدفوعة إلى جهة مرتبطة مقابل "خدمات" يجب أن تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية. علمًا بأن أساس فرض الضريبة على الجهة غير المقيمة التي تحقق دخلًا من مصدر في المملكة العربية السعودية منصوص عليه

المادة ٦٨ من النظام ويتمثل ذلك في ضريبة الاستقطاع. وقد عرفت المادة ٦٨ أيضًا عبارة "خدمات" لأغراض ضريبة الاستقطاع كما هو موضح أعلاه.

تدرك المصلحة الموقرة أن المادتين أعلاه قد أرسنا بوضوح الأحكام التي يجب تطبيقها على الدخل الخاضع للضريبة والمتحقق من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة، ولا يجوز للمصلحة أن تخالف أيًا من الأحكام المنصوص عليها في المادة ٥ والمادة ٦٨.

٢-٤-١ يتضح من تعريف "الخدمات" المنصوص عليه في المادة ٦٨ أنها تتضمن كافة الدفعات باستثناء المبالغ التي تدفع مقابل شراء سلع أو أي ممتلكات أخرى، أي البنود الملموسة. وبعبارة أخرى فإن المبالغ المدفوعة مقابل "الخدمات" تتضمن الإيجار والفائدة والعمولة والتأمين والسفر وكافة أنواع الخدمات. واستنادًا إلى تعريف الخدمات المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام يتبين أن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات تغطي تشكيلة واسعة من المعاملات حيث حددت نسب ضريبة استقطاع مستقلة لفئات المعاملات أو مصادر الدخل، ومثل ذلك: الإيجار (٥%)، التأمين (٥%)، السفر (٥%)، الفائدة (٥%)، الاتصالات الهاتفية الدولية (٥%)، الخدمات الفنية أو الاستشارية (٥%)، أتعاب الإدارة (٢٠%)... إلخ. بينما يندرج كل ما تبقى من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحدة هي ١٥%.

٣-٤-١ وكما تدرك المصلحة الموقرة فإن تعريف "الخدمات" المقتطف أعلاه يؤكد بلا ريب أن المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والفائدة والشحن وأتعاب الإدارة..... إلخ، يجب اعتبارها كمبالغ مدفوعة مقابل خدمات. وعليه، يجب أيضًا تطبيق معالجة مماثلة لتلك التي طبقتها المصلحة على المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والشحن والفائدة وأتعاب الإدارة.... إلخ

(أي تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة لكل من الجهات المرتبطة وغير المرتبطة) في حالة أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة.

٤-٤-١ وبالرغم من موافقها أعلاه، تود شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات الإدارة والتي طبقت المصلحة عليها نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٢٠% لكل من الجهات غير المقيمة المرتبطة منها وغير المرتبطة.

وإذا كانت المصلحة ترى أن جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات (والتي يجب أن تشمل كذلك المدفوعات مقابل خدمات الإدارة) يجب أن تخضع إلى ضريبة استقطاع بنسبة ١٥%، فإنه يتعين على المصلحة أيضًا أن تطبق ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب خدمات الإدارة بدلًا من ٢٠%. وهنا، يتضح التناقض واضحًا في طريقة تعامل المصلحة مع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات المختلفة.

٥-١ تأكيدات المصلحة بشأن تطبيق نسب ضريبة استقطاع مماثلة في حالة بعض المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة وغير مرتبطة مقابل خدمات.

إن المبدأ المتعلق بتطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة على المبالغ المدفوعة مقابل بعض الخدمات (مثل التأمين، الإيجار، فوائد الفروض، أتعاب الإدارة والأرباح الموزعة) على الجهات غير المقيمة بصرف النظر عن كونها مرتبطة أو غير مرتبطة قد تم تأكيده أيضًا من قبل المصلحة في التوضيحات والتفسيرات الصادرة منها ذاتها للنظام ولائحته التنفيذية على النحو الموضح أدناه.

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

#### ١-٥-١ تكاليف القروض (الفوائد)

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

"السؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة وعلى عوائد القروض، 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 رئيس من فرع مملوك له بالكامل لضريبة الاستقطاع حسبما تم إيضاحه فإنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم وفقًا لأحكام الفقرة (١٠/ب) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكورة أعلاه في الملحق ٣ تسهيلًا لاطلاع المصلحة الموقرة.

#### ٢-٥-١ التأمين

وردًا على سؤال آخر حول أقساط إعادة التأمين المدفوعة إلى المركز الرئيس أكدت المصلحة مما يلي:

"السؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي يتم سدادها من فرع المملكة للمركز الإقليمي أو للمركز الرئيس إذا كانت.

أ- دفعات مقابل نصيب فرع المملكة 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 و ٥% عن أقساط إعادة التأمين...".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ٤ تسهيلًا لاطلاع المصلحة الموقرة.

#### ٣-٥-١ الإيجار

في توضيح حول نسبة ضريبة الاستقطاع على مبالغ الإيجار المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة وغير مرتبطة أكدت المصلحة ما يلي:

"المبالغ المدفوعة مقابل إيجار معدات خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، سواء دفعت إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أو غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة استنادًا لمقتضى المادة الثامنة والستين من النظام والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ٥ تسهيلًا لاطلاع المصلحة.

#### ٤-٥-١ الأرباح الموزعة

بالنسبة لدفع الأرباح الموزعة إلى الشريك غير المقيم أكد المصلحة ما يلي:

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

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

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ٦ تسهيلاً للاطلاع المصلحة.

#### ٥-٥-١ ملخص

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

بناء على ذلك تعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية أن المصلحة، وتمشيًا مع الإجراءات المتبعة لديها في حالة الخدمات الأخرى (مثل الإيجار التأمين وأتعاب الإدارة والشحن...إلخ) المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، سوف تقوم بحساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على مبالغ خدمات المساندة الفنية المدفوعة إلى جهات مرتبطة حيث إن هذه النسبة منصوص عليها بالتحديد في المادة ٦٣ والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ونظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي.

٦-١ أن تطبيق نسب ضريبة مختلفة على أساس العلاقة يعتبر تمييزاً

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

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

٧-١ تنطبق نسبة الـ ١٥% عند عدم تحديد نسبة مستقلة في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لذلك النوع من الدفعات أو الدخل.

يود موكلنا الإفادة أن نسبة الـ ١٥% المحددة في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية للمبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل خدمات تنطبق على تلك الأنواع من الدفعات التي لم تحدد لها نسبة مستقلة في المادة ٦٨ من النظام أو المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية. ومثال ذلك تنطبق نسبة الـ ١٥% على أنواع الدفعات التالية لأن المادتين المذكورتين أعلاه لا يغطيانها بشكل مستقل:

- خدمات التدريب.
- خدمات الاستقدام.
- خدمات البيع والتسويق.
- خدمات الشراء.
- أتعاب معالجة الرواتب.
- الخدمات العمومية والإدارية.

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

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

٨-١ النظام الضريبي لا يجيز للمصلحة تطبيق نسبي ضريبة مختلفتين على نفس الدفعة أو نوع الدخل.

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

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

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

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

إن المادتين المذكورتين أعلاه، أي المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية قد حددتا بوضوح النسب التي ينبغي تطبيقها على الجهات المرتبطة والجهات غير المرتبطة على حد سواء ودون تمييز. وهاتان المادتان لا تجيزان للمصلحة تعديل أي نسبة محددة لأي دفعة أو دخل في هاتين المادتين وعلى سبيل المثال فإن النسبة المحددة لخدمات المساندة الفنية هي ٥% (بموجب المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية والمادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي) ولا يجوز للمصلحة تطبيق أي نسبة مختلفة على أتعاب خدمات المساندة الفنية المدفوعة لجهة مرتبطة.

وكذلك حددت نسبة أتعاب الإدارة بـ ٢٠% (المادة ٦٨) ولا يجوز للمصلحة تطبيق نسبة مختلفة إذا تم دفع أتعاب الإدارة إلى جهة مرتبطة. واستنادًا إلى هذين المثالين وإلى التوضيح المذكور أعلاه يعتقد موكلنا اعتقادًا جازمًا أن نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة لخدمات المساندة الفنية هي ٥% (بموجب المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية والمادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي) وهي ما يجب تطبيقه على الجهات المرتبطة والجهات غير المرتبطة دون أي تمييز.

٩-١ لا يجوز للمصلحة تعديل أي نسبة ضريبة استقطاع محددة في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

يود موكلنا أن يلفت الانتباه إلى المادة ٧٩ من النظام والتي تحدد الصلاحيات الممنوحة لمعالي وزير المالية. وتسهيلًا لاطلاع سعادتكم نورد فيما يلي مقتطفًا للصلاحيات الممنوحة لمعالي وزير المالية بموجب المادة ٧٩: "لوزير المالية الآتية:

أ. إصدار اللائحة التنفيذية لهذا النظام.

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

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

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

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

يظهر من الصلاحيات المذكورة أعلاه أنه في حين أن معالي وزير المالية مفوض على وجه التحديد بتعديل مجموعات ونسب الاستهلاك الواردة في النظام الضريبي إلا أن وزير المالية لم يمنح تفويضًا من هذا القبيل لتعديل أي نسبة ضريبية واردة في النظام أو في اللائحة التنفيذية. واستنادًا 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 خدمات المساندة الفنية واردة في هاتين المادتين فإن النسبة المنصوص عليها، وهي ٥% لخدمات المساندة الفنية ينبغي تطبيقها على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة وغير مرتبطة.

١٠-١ نسبة الضريبة ليست قائمة على أساس العلاقة بين الطرفين بموجب النظام الضريبي القديم.

يود موكلنا أن يشير إلى أن خدمات المساندة الفنية كانت تخضع للضريبة بموجب النظام الضريبي القديم على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠% وقد كانت نسبة الربح التقديري ونسبة الضريبة المطبقة على هذه المعاملة هي نسبة موحدة للجهات غير المقيمة المرتبطة وغير المرتبطة دون تمييز. ولم يكن في النظام الضريبي القديم أو في الإجراءات المتبعة لدى المصلحة أي تمييز في المعاملة حيث عوملت الجهات المرتبطة وغير المرتبطة على قدم المساواة بتطبيق نسبة ضريبية موحدة. كذلك نص النظام الضريبي الجديد واللائحة التنفيذية على نسبة ضريبة موحدة لكل الجهات دون أي تمييز بينها ولكن المصلحة قررت تطبيق نسب ضريبة مختلفة على نفس مصدر الدفعات أو الدخل على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة.

١١-١ أساس الربط الضريبي التقديري المنصوص عليه في النظام الجديد وفي اللائحة التنفيذية لا يتضمن أي تمييز على أساس العلاقة بين الأطراف.

تتضمن المادة ١٦ (٤) من اللائحة التنفيذية أساس وتفصيل نسب الأرباح التقديرية لمختلف أنواع النشاطات "وتسهيلًا لاطلاع سعادتكم نورد فيما يلي مقتطفًا للجزء المعني من المادة المذكورة:

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

الفئة	النشاط / المهنة	نسبة الأرباح
١	الإتاوات والربيع	%٧٥
٢	أتعاب الإدارة	%٨٠
٣	الخدمات الفنية والاستشارية	%٢٠
٤	أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين	%٢٠
٥	مكاتب الخدمات العامة	%٢٠
٦	محلات بيع الفواكه والخضراوات واللحوم والأسماك والطيور والمواشي	%١٠
٧	محطات البنزين	%١٠
٨	المقاولون في مجال الأعمال الإنشائية	%١٠
٩	الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه	%١٥

يتبين من المادة المذكورة أعلاه أن نسب ضريبة الأرباح التقديرية تم تحديدها على أساس طبيعة النشاط / المهنة ولم يرد أي ذكر لأي اعتبار بخصوص العلاقة بين أطراف المعاملة. وتلاحظ المصلحة أنه يتم تطبيق نسبة ضريبة موحدة بواقع %٢٠ على نسب ضريبة الأرباح التقديرية المذكورة أعلاه لتحديد الالتزام الضريبي المستحق. وهذه الحقيقة تثبت مرة أخرى وبوضوح أن النظام الضريبي الجديد والإجراءات المتبعة لدى المصلحة لا تميز بأي شكل من الأشكال بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة إذ يتم تحديد الالتزام الضريبي فقط على أساس طبيعة النشاط أو مصدر الدخل. وعلى سبيل المثال لو كانت مصادر الدخل إتاوات فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديري بواقع %٧٥ لاحتساب الوعاء الضريبي، ولو كان مصدر الدخل أتعاب إدارة فإنه يتم تطبيق نسبة ربح تقديري بواقع %٨٠ لاحتساب الوعاء الضريبي. وفي كلتا الحالتين تحتسب الضريبة بنسبة %٢٠ دون اعتبار للعلاقة بين أطراف المعاملة.

#### ١٢-١ الخلاصة النهائية:

بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية اعتقادًا جازمًا بأن إجراء المصلحة يربط ضريبة استقطاع بنسبة %١٥ على المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات المساندة الفنية إلى جهات مرتبطة. بينما توجد نسبة ضريبة استقطاع محددة لهذه المدفوعات في اللائحة التنفيذية ونظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي 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 التأمين والفائدة والأرباح الموزعة وأتعاب الإدارة والشحن....إلخ).

بناءً على ذلك تأمل شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تتكرم المصلحة بإلغاء ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة بزيادة قدرها ١٠% على المبالغ المدفوعة مقابل الأتعاب الفنية والاستشارية إلى جهات مرتبطة خلال السنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧.

#### ب- وجهة نظر المصلحة:

تتمثل وجهة نظر المصلحة بشأن الاعتراض المقدم من الشركة فيما يلي:

١- الاعتراض على فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة (١٠%) على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارات المدفوعة إلى جهات مرتبطة حيث استندت المصلحة في ذلك إلى المادة (٦٨) الفقرة (أ/٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والتي تنص على أنه: "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية ومن ضمنها" أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا تتجاوز سعر الضريبة (١٠%)، وحددت اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ المادة (٦٣) الفقرة (١) على أن يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية:

- أتعاب إدارة (٢٠%)

- إتاوة أو ربح، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة (١٠%).

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

- أي دفعات أخرى (١٥%).

وحيث نصت المادة المذكورة صراحة على أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٠%) فلا مجال للاجتهاد أو التغيير الذي ذهب إليه المحاسب القانوني في اعتراضه عند عرضة الجدول الخاص بنسب الضريبة الواردة باللائحة التنفيذية المادة (٦٣) الفقرة (١) حيث فصل دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة عن إتاوات والربح والتي تخضع لنسبة ضريبة (١٥%).

٢. أن ما ورد في اعتراض الشركة من أن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية لم يرد بها ما يميز الجهات المرتبطة وغير المرتبطة وأن نسبة ضريبة الاستقطاع تستند فقط إلى نوع الدفعة أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرف المعاملة فإن ذلك القول مردود عليه بأن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل فقرة (أ/٢) أخضعت الإتاوة والربح بنسبة ربح (١٥%) كما وأن المادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية نصت على أن الإتاوة والربح والدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة (١٥%) ويفهم من هذا النص أن الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو الشركات المرتبطة تخضع لضريبة بواقع (١٥%) دون تحديد لنوعية الخدمات المقدمة من المراكز الرئيسة أو الشركات المرتبطة أي أن الخضوع لنسبة (١٥%) واجب التطبيق على أي مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة مقابل تقديم الخدمات والتي لم يرد تحديد لطبيعتها.

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

نفيد أن تلك البنود لا تعد من قبيل الخدمات المقدمة من المركز الرئيس أو الشركة المرتبطة حيث إن بنود التأمين والقروض تقدمها جهات غير مرتبطة ونأخذ مثال على ذلك التأمين وهي غالبًا ما تكون بوالص التأمين موقعة بين المركز الرئيس أو

الشركة المرتبطة ويحمل الفرع بالمملكة بجزء من بوليصة التأمين من المركز الرئيس أو الشركة المرتبطة وفي هذه الحالة يكون مقدم الخدمة للمركز الرئيس ولفرع المملكة جهة غير مرتبطة ويتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بواقع (0%) أما الخدمات المقدمة مباشرة من المركز الرئيس أو شركة مرتبطة فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (10%) وينطبق هذا المثال على القروض.

هذا ونوجه الإشارة أن هنا إلى أن المرفق رقم (3) الوارد رفق اعتراض المحاسب القانوني ينص على أن المبالغ التي تدفع مقابل الخدمات الفنية والاستشارات المدفوعة لجهة خارجية بما فيها المركز الرئيس أو لشركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (10%) وهذا دليل على علم الشركة بأن مثل تلك الخدمات تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (10%) وليس (0%) كما تدعى الشركة في اعتراضها.

4. بخصوص إفادة الشركة في اعتراضها حول تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بواقع (10%) على مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية التي تدفع إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أنه إجراء يتسم بالتمييز ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية السعودية التي لا تشجع على التمييز في المعالجة 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.

5. بخصوص ما أفاد به المحاسب القانوني من أن نسبة (10%) المحدد في المادة (63) من اللائحة التنفيذية للمبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل خدمات تنطبق على تلك الأنواع من المدفوعات التي لم تحدد لها نسبة مستقلة في المادة (68) من النظام أو المادة (63) من اللائحة التنفيذية، نفيد بأن المواد المذكورة حددت وبشكل واضح أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع (10%) وعليه لا يجوز الاجتهاد في ظل نص صريح تم بموجبه تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع.

6. بخصوص ما ورد في الاعتراض من أن نسب ضريبة الاستقطاع المحددة بالمادة (68) من النظام لا يجوز تغييرها تحت أي ظروف من الظروف إلا بمرسوم ملكي، وان المادة (68) من نظام ضريبة الدخل حددت نسب ضريبة الاستقطاع على أساس طبيعة الدفعة أو الدخل ولا ينص على تطبيق نسب ضريبة مختلفة عن نفس الدفعة أو الدخل على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة، نفيد أن المادة (79) الفقرة (أ) أعطت الصلاحية لمعالي وزير المالية في إصدار اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) في 15/1/1425هـ وقد تم إصدار اللائحة التنفيذية بالقرار الوزاري رقم (1030) بتاريخ 11/6/1425هـ ونصت في مادتها (63) البند (1) على إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل إتاوة أو ريع ودفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة لنسبة (10%) ضريبة استقطاع.

7. بخصوص إفادة الشركة في اعتراضها أن المادة (79) لم تمنح معالي وزير المالية تفويضاً لتعديل أي نسبة ضريبية واردة في النظام أو في اللائحة التنفيذية فإن ذلك القول مردود عليه بأن المادة (79) من النظام الضريبي أعطت لمعالي وزير المالية صلاحيات إصدار اللائحة التنفيذية للنظام وإصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية لوضع هذا النظام موضع التنفيذ وحيث إن اللائحة التنفيذية والتي تم اعتمادها من معالي وزير المالية نصت في المادة (63) الفقرة (1) على أن الإتاوة أو الريع أو دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (10%) وعليه فإن ما تدعيه الشركة بهذا الشأن باطل وفي غير محله لاسيما وأن معالي وزير المالية لديه صلاحيته الكاملة في إعداد اللائحة التنفيذية للنظام واتخاذ أية إجراءات يراها ضرورية لوضع النظام موضع التنفيذ.

8. بشأن ما ورد في اعتراض الشركة من أن نسبة الضريبة ليست قائمة على أساس العلاقة بين الطرفين بموجب النظام الضريبي القديم، نفيد أن النسبة موضوع الاعتراض هي من تاريخ 30/7/2004م للأعوام المالية 2005م و 2006م و 2007م من ثم لا يجوز أن تدفع الشركة بتبريرات وتستند إلى نظام ضريبي تم إلغاؤه بموجب المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الجديد الفقرة (ج) والتي تنص على إلغاء نظام الضريبة القديم الصادر بالمرسوم الملكي رقم (7634) في 16/3/1370هـ

وتعديلاته ونظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشتغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٧) بتاريخ ١٤٢٤/٦/٢٥ هـ كما نصت الفقرة (د) من نفس المادة على أنه تسري وتفعّل أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (٦٨) من هذا النظام من تاريخ نفاذه.

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

لذا فإن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات فنية للمركز الرئيس أو الشركات المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) وليس (٥%) وتطالب المصلحة الشركة بضرورة سداد فرق الضريبة البالغ (١٠%) عن جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة أو المركز الرئيس.

وتفيد المصلحة بصور قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (١٢/١٤٣٠هـ) في حالة مماثلة مؤيدة لوجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% على المبلغ المدفوع مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية إلى جهات غير مقيمة مرتبطة.

#### ت- الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما اتضح أن المكلف يعترض على فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% على المبلغ المدفوع إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية حيث يرى المكلف أن نسبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل خدمات فنية واستشارية هي ٥% وليس ١٥%. بينما ترى المصلحة أن نسبة ضريبة الاستقطاع المفروضة على الخدمات المقدمة من قبل الجهات المرتبطة ١٥% وذلك طبقاً للائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبرجوع اللجنة لملف القضية وما قدمه الطرفان، تبين أن المكلف دفع مبالغ مقابل خدمات فنية واستشارية مقدمة من جهات مرتبطة، ووفقاً للمادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المعدلة بالقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ المتضمنة "يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبالغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، ويستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار: ... إتاوة أو ربح، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%".

واستناداً للبند (ثانياً) من القرار الوزاري المشار إليه فإن القرار يطبق على الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً، وعليه ترى اللجنة تأييد المصلحة في احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على المبلغ المدفوع إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية.

#### ٢- غرامة التأخير:

##### أ- وجهة نظر المكلف:

فرضت المصلحة غرامة تأخير بنسبة ١% في الشهر على التزامات ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة على السنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ سداد الالتزام الضريبي الإضافي المربوط على الشركة (وفقاً لمقتضى أحكام نظام ضريبة الدخل الجديد) وفي هذا الخصوص تود الشركة أن تقدم التوضيحات التالية لاطلاع المصلحة الموقرة:

١-١ 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 يومًا من التأخير. وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد "تاريخ الاستحقاق" لأغراض احتساب غرامة التأخير بنسبة ١% في خطاب ربطها رقم ١٢/٥٧٠٠ المؤرخ في ١٤٣٠/١١/٩هـ، فإن المفهوم لدى موكلنا أن المصلحة يمكن أن تعتبر تاريخ استحقاق تقديم الإقرار الضريبي ذي الصلة بمثابة "تاريخ الاستحقاق" لدفع "فرق الضريبة". وبالرغم من أن موكلنا يرى أنه لا يوجد أي فرق ضريبي مستحق للأعوام ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ فيما يخص الأمور التي تمت مناقشتها في النقطتين ثانيًا وثالثًا أعلاه، إلا أنه غير موافق على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه بشأن "تاريخ الاستحقاق" ويود أن يقدم لسعادتكم التوضيحات التالية:

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 إفادة المصلحة أنها كانت دائمًا تسدد ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع المستحقة وفقًا لنظام ضريبة الدخل الجديد.

وبالتالي فإنه ليس هناك أي مبرر لإجراء المصلحة بفرض أي غرامة تأخير على ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية لاسيما وأن ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية لم تكن مقبولة لدى الشركة وهي قيد الاعتراض امام اللجنة المختصة.

كما أن الأمور التي نوقشت في الفقرة ٢-١ من النقطة أولًا والنقطتين ثانيًا وثالثًا 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.

٣-١ الغرامات بموجب النظام الضريبي الجديد ولائحته التنفيذية.

تفرض الغرامات بموجب المادتين ٧٦ و ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد وبموجب المواد ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ من اللائحة التنفيذية. علمًا بأن الغرامات المنصوص عليها في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية تنتج فقط عن تأخير تقديم إقرار ضريبة الدخل ولذا لا تنطبق هاتان المادتان على هذه الحالة. وبالإضافة إلى ذلك فإن الغرامات المنصوص عليها في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية لا تنطبق كذلك على أي فرق ضريبي مستحق مقابل ضريبة الاستقطاع. كما أن المادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية تعالج موضوع غرامة التهرب ولذا لا تنطبق على القضية موضوع النقاش. بيد أن المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ينطبقان على فرق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستحقة حسبما تتم مناقشته أدناه.

٤-١ تستحق الغرامة على فرق ضريبة الدخل من التاريخ المحدد بالنظام لتقديم الإقرار والسداد في حالة عدم تقديم

الإقرار في الموعد المحدد.

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

وفي هذه الحالة فإن شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية قدمت اقرارات ضريبة الدخل عن السنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ ضمن المهلة النظامية وسددت ضريبة الدخل المستحقة بموجب تلك الإقرارات في الموعد النظامي. لذلك لا يجوز فرض

غرامة التأخير بنسبة ١% على فرق ضريبة الدخل المستحق بموجب الربط من " تاريخ الاستحقاق " المحدد بالنظام لتقديم إقرار ضريبة الدخل.

٥-١- تستحق غرامة التأخير على فرق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع من التاريخ الذي يصبح فيه هذا الفرق مستحقاً بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف وعندما يكون الإقرار الضريبي قد تم تقديمه في الوقت المحدد.

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

"..... على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

يلاحظ من المادة المذكورة أعلاه أن غرامة التأخير الشهرية البالغة ١% تستحق الدفع عن الفترة المبتدئة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى 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 نوردتها فيما يلي تسهيلاً للاطلاع 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 المربوط (قيد الخلاف) سوف لن تصبح مستحقة حتى يتم استكمال الإجراءات الاعتراض والاستئناف. وبما أن موكلنا قدم اعتراضاً على الربط فإن التزام الضريبة الإضافية على البنود قيد الخلاف، إن وجد، سيكون مستحق السداد فقط بعد انتهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف، أي أن غرامة التأخير بواقع ١% سوف تنطبق على الضريبة الإضافية المستحقة بعد مضي ٣٠ يوماً من التاريخ الذي يتم فيه استلام القرار النهائي في الاعتراض من قبل موكلنا. وبعبارة أخرى، فإن "تاريخ الاستحقاق" لأي ضريبة إضافية مربوطة من قبل المصلحة في الربط سوف تبدأ من 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.

٢-٥-١ إن 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 (١-ب) و(١-هـ) من اللائحة التنفيذية للاطلاع سعادتكم:

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

.....

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

٥- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب 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....."

٣-٥-١ وكما تلاحظ المصلحة الموقرة مما تقدم فإن الفقرة ١ (ب) من المادة ٦٨ تعالج موضوع فرض غرامة التأخير في حالة التأخر في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة. وكما أوضحنا في النقطة ١-٥-١ أعلاه يمكن استكمال ربط

المصلحة فقط بعد انتهاء كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف حتى مستوى ديوان المظالم. وبناء على ذلك فإن أحكام الفقرة ١ (ب) من المادة ٦٨ تكون منطبقة على أي مبلغ يستحق بعد مضي ٣٠ يومًا من تاريخ استلام القرار النهائي بشأن الاعتراض والاستئناف من قبل موكلنا.

١-٥-٤ بالنسبة لغرامة التأخير على التزام ضريبة الاستقطاع التي هي قيد الخلاف الآن، تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى أن الفقرة ١ (هـ) من المادة ٦٨ تنطبق عندما لا يفي المكلف بالتزامه بحسم وتسديد ضريبة الاستقطاع على المدفوعات الخاضعة للضريبة بموجب أحكام المادة ٦٨ من النظام. وكما تلاحظ المصلحة الموقرة فإن موكلنا قد أوفى بالتزامه باستقطاع الضريبة بنسبة ٥% (وهي النسبة المنصوص عليها في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية) على مبالغ الأتعاب الفنية والاستشارية المدفوعة لجهة مرتبطة وسدها للمصلحة مع اقرارات ضريبة الاستقطاع. ولذلك فإن أحكام الفقرة (هـ) من المادة ٦٨ من النظام لا تنطبق على موكلنا لأنه قد سدد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار وفقًا للمادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

١-٥-٥ وفي هذا الخصوص تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى المواد ٦٦ (ج)، (هـ)، (و) من النظام والتي تنص على ما يلي: "ج- تصبح الضريبة واجبة السداد وفقًا لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية وتعد نهائية ما لم يستأنف المكلف أو المصلحة هذا القرار خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه.

.....

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

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

في ضوء النصوص المذكورة أعلاه للمادة ٦٦ (ج)، (و) فلو أن قرارات لجنة الاعتراض الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية أيدت الالتزام الضريبي فإن ذلك الالتزام سوف لن يكون مستحق السداد إذا تظلم منه المكلف أمام ديوان المظالم. والمادة ٦٦ (هـ) تجيز للمكلف على وجه التحديد أن يقدم ضمانًا بنكيًا لأي مبلغ يستحق الدفع على أساس قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في حالة استئناف القرار أمام اللجنة الاستئنافية. وهذه المادة تثبت بوضوح أن المبلغ المختلف بشأنه وقيد الاعتراض لا يستحق الدفع نظامًا 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 مستحقًا من الناحية النظامية باستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

١-٥-٦ تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباه سعادتكم إلى المادة ٧١ (ز) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على ما يلي:

"تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

- أ. موافقة المكلف على الربط.
- ب. مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقرار.
- ج. انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.
- د. صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم".

إن المادة المذكورة أعلاه تعرف بوضوح النقطة أو المرحلة التي يصبح فيها الالتزام الضريبي "نهائيًا" وبالتالي "مستحقًا أو متوجب الدفع" بموجب النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية. وفي حالة اعتراض المكلف على الربط فإن الفرق الضريبي مربوط من قبل المصلحة سوف يكون مستحقًا 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 ضريبة استقطاع سوف لن يصبح "مستحقًا" إلا بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف. وبالتالي فإن "فترة غرامة التأخير" يمكن أن تبدأ أيضًا بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

٧-٥-١ بناءً على ذلك واستنادًا إلى أحكام المادة ٦٦ من النظام والمادة ٧١ من اللائحة التنفيذية المذكورتين أعلاه؛ فإن أي فرق ضريبة شركات وضريبة استقطاع تحسبه المصلحة في ربطها على شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية عن السنوات من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧ يجب أن لا يعتبر مستحق السداد حتى يتم استنفاد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف. وفي هذه الحالة فإن تاريخ استحقاق سداد الضريبة الإضافية، إن وجدت، سيكون التاريخ الذي يستلم فيه موكلنا قرار هيئة الاعتراض أو الاستئناف بشأن قضيته. وبالتالي فإن غرامة التأخير الشهرية البالغة ١% سيتم احتسابها بعد مضي ٣٠ يومًا من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد.

٦-١ 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 إلى التاريخ الذي يسدد فيه المكلف التزامه هو احتساب غير منصف على الإطلاق. ويعود ذلك للأسباب التالية: (١) إن 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 انقضاء الوقت في استكمال الربط وإنهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف.

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

#### **٧-١ الخلاف الفني بين المكلف والمصلحة:**

وكما تدرك المصلحة الموقرة فإن نظام ضريبة الدخل الجديد قد صدر في عام ٢٠٠٤، وحسب فهم شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية لنظام ضريبة الدخل الجديد فإنه (أ) يجب عدم رفض اعتماد تكاليف الخدمات الاستشارية لعام ٢٠٠٦ كمصروف فعلي يحق حسمه لسنة ٢٠٠٦، (ب) يجب عدم إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل شراء برامج الحاسب الآلي للرسوم الجمركية وضريبة الاستقطاع في آن واحد، (ج) يجب إخضاع تكاليف خدمات المساندة الفنية المدفوعة إلى جهات منتسبة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%.

ومن ناحية أخرى تعتقد مصلحة الزكاة والدخل (أ) أن تكاليف الخدمات الاستشارية البالغة ١,٣٠٦,٨٠٨ ريالاً سعودية يجب رفض اعتمادها كمصروف فعلي يحق حسمه للأغراض الضريبية لعام ٢٠٠٦، (ب) أن المبالغ المدفوعة مقابل شراء برامج الحاسب الآلي يجب أن تخضع للرسوم الجمركية وضريبة الاستقطاع في آن واحد، (ج) أن أتعاب خدمات المساندة الفنية المدفوعة إلى جهات

منتسبة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 10%، وكما تلاحظ المصلحة الموقرة فإن هناك خلاف فني واضح بين شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية والمصلحة حول معالجة الأمور المذكورة أعلاه.

وفي ظل هذه الظروف فإن الغرامة التي تستحق بموجب المادة ٧٧ من النظام والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لن تبدأ بالاستحقاق لحين اتخاذ قرار نهائي بشأن الاعتراض أو الاستئناف على النحو المنصوص عليه في المادة ٦٦ من النظام والمادة ٦٠ من اللائحة التنفيذية.

٨-١ قرار لجنة اعتراض صادر بموجب نظام ضريبة الدخل الجديدة

١-٨-١ قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ

تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أن تلفت انتباهكم الكريم إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ الذي حكمت فيه لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة بإلغاء غرامة التأخير التي فرضتها المصلحة على بند كان موضوع خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، حيث أيدت اللجنة الموقرة وجهة نظر المكلف حيال ذلك الموضوع.

نورد فيما يلي مقتطفاً من القرار المذكور لاطلاع المصلحة الموقرة:

"بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة 10% بدلاً من 0% 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 معها للجنة عدم توجب غرامة التأخير".

نرفق نسخة من الصفحة ذات الصلة من القرار أعلاه في الملحق ٧ لاطلاع المصلحة الموقرة.

٩-١ التوجيهات الواردة في النظام الضريبي القديم بشأن غرامة التأخير

١-٩-١ بالنسبة لغرامة التأخير تود شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية إفادة المصلحة الموقرة أن الأمور قيد المناقشة تخضع لنظام ضريبة الدخل الجديد، ولكن بما أن روح النظام فيما يتعلق بتطبيق غرامة التأخير متشابهة فإننا نود أن نلفت انتباه سعادتكم إلى التوجيهات الصادرة بموجب نظام ضريبة الدخل القديم فيما يتعلق بتطبيق غرامة التأخير. وقبل الاستشهاد بمقتطفات من التعاميم وقرارات لجان الاعتراض ذات الصلة فإنه من المفيد لكل من الطرفين فهم الغرض من غرامة التأخير.

الغرض من غرامة التأخير.

الغرض من الغرامات المفروضة بموجب النظام هو التأكد من التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة.

أنه يكفي أن يقوم المكلف بالوفاء بالتزاماته وتقديم إقرارات ضريبة الاستقطاع وفقاً لأحكام النظام لينجو من غرامة التأخير.

أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجربها المصلحة بناءً على دراستها للإقرار.

٢-٩-١ إن المسائل التي جرى بحثها في الفقرة ٢-١ من النقطة أولاً وفي النقطتين ثانياً وثالثاً أعلاه هي موضوع خلاف من نواح مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل نتيجة 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 ١٣٧٩هـ ورقم ٥ لسنة ١٣٩٣هـ.

٣-٩-١ كذلك ورد في المنشور الدوري رقم ٣ لسنة ١٣٧٩هـ أنه يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد

المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهر التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى.

٤-٩-١ وبالإضافة إلى ما تقدم قضت لجنة الاعتراض الابتدائية بقراريها بشأن الاعتراضين رقم ٦ ورقم ٤٨ لسنة ١٤٠١هـ "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي يثور فيها الخلاف بين المصلحة والمكلف في وجهات النظر" وقد تؤكد هذا الموقف بقرارات عديدة صدرت من لجنة الاعتراض الابتدائية فيما بعد، منها على سبيل المثال القرارات رقم ١٢ و٤٣ و١١٢ التي صدرت في عام ١٤٠٨هـ.

٥-٩-١ المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ.

### **ينص المنشور الدوري رقم ٣ على ما يلي:**

"وإن المقصود من هذا الجزاء هو:

أ- ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام.

ب- ضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة وتحقيق مطالب الخزانة العامة في حينها حفاظاً 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.

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

.....

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

.....

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

نرفق نسخة من المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ في الملحق ٨.

٦-٩-١ المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ.

### **ينص المنشور الدوري رقم ٥ على ما يلي:**

"إن غرامة تأخير تسديد فرقة الضريبة..... إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة لا تستحق.....".

نرفق نسخة من المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ في الملحق ٩.

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

٧-٩-١ إن القرارات الاستثنائية التي صدرت بشأن غرامة التأخير في ظل النظام الضريبي السابق قابلة للتطبيق بموجب النظم الضريبي الجديد.

يعتقد موكلنا أن جميع قرارات السابق تنطبق أيضًا بنفس القدر بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد حيث إن كلا النظامين أرسيا مبدأ واضحًا بأنه في حالة وجود خلاف فني حقيقي بين المصلحة والمكلف فإنه لا يجوز فرض غرامة على الالتزام الضريبي قيد الخلاف.

١-٧-٩-١ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٦٣٩ لعام ١٤٢٧هـ

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

#### **ونورد فيما يلي مقتطفًا من الجزء ذي العلاقة من القرار المذكور لاطلاع المصلحة الموقرة:**

"يتضح من المادة الخامسة عشرة من النظام، والمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ أن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلًا للاجتهد والاختلاف الحقيقي، وترى اللجنة بالأغلبية أن الخلاف بين المصلحة والمكلف حول فرق الضريبة الناتجة عن بنود الخلاف غرامة الإخفاء على فرق الضريبة الناتجة عن الإيرادات غير المصرح عنها هو خلاف حقيقي، وبالتالي لا تتوجب غرامة على هذه البنود المختلف عليها".  
نرفق نسًا من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه لاطلاع المصلحة الموقرة في الملحق ١٠.

٢-٧-٩-١ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥هـ

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

"وترى اللجنة أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المفوترة هو اختلاف حقيقي والتالي لا تتوجب غرامة التأخير على هذه الإيرادات. لذا لا تؤيد اللجنة بأغلبية خمسة أعضاء القرار الابتدائي في فرض غرامة تأخير على المكلف".  
نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه في الملحق ١١.

٣-٧-٩-١ القراران الاستثنائيان رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ

**حكمت اللجنة الاستثنائية الموقرة في قرارها رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ بشأن غرامة التأخير على النحو**

#### **التالي:**

"إن المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ يقضي بعدم فرض غرامة التأخير على فروقات ضريبة تظهرها التدقيقات التي تجربها المصلحة في مسائل الاختلاف الناتج عن اجتهاد طالما قدم الإقرار في الموعد النظامي".

نرفق نسًا من القرارين رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ في الملحق ١٢

٤-٧-٩-١ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤هـ

أصدرت اللجنة الاستثنائية الموقرة قرارها رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤هـ الذي أثبتت فيه نقطة مبدئية بأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا كان الالتزام الإضافي ناشئًا نتيجة خلاف حقيقي بني المكلف والمصلحة. وبناءً على ذلك حكمت اللجنة الموقرة بما يلي:

"يتضح من المادة الخامسة عشرة من النظام، والمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية، المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، أن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلاً للاجتهاد والاختلاف الحقيقي، وترى اللجنة بالأغلبية أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المقبوضة مقدّمًا 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 الاستثنائية في الملحق ١٢.

٥-٧-٩-١ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ.

### **حكمت اللجنة الاستثنائية الموقرة رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ بشأن التأخير على النحو التالي:**

"ونصت المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن غرامة التأخير تسري على الشركات في حالة عدم تقديم البيان المذكور في المادة الخامسة عشرة من النظام أو تأخير تقديمه عن مواعده المحدد. وتضمن المنشور الدوري الصادر عن المصلحة برقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير وغرامة التهرب، شرعًا 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 وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة النظام وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية.

وحيث إن البندين المذكورين أعلاه هما مما يتصور فيهما الاختلاف في وجهات النظر بني المكلف والمصلحة، ولعدم ثبوت سوء نية المكلف في هذا المجال، فإن اللجنة ترى بالأغلبية أنه لا مجال لفرض غرامة تأخير على الضريبة المترتبة على هذين البندين".

نرفق نسخة من القرار رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ في الملحق ١٤.

٦-٧-٩-١ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٨٩٤ لعام ١٤٣٠هـ.

### **حكمت اللجنة الاستثنائية الموقرة في قرارها رقم ٨٩٤ لعام ١٤٣٠هـ بشأن غرامة التأخير على النحو التالي:**

"وحيث إن غرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة كانت ناتجة عن عدم قبول المصلحة ل..... ضمن المصاريف جائزة الحسم أي أن هذه المسألة مسألة خلافية حول سلامة ونظامية واكتمال المستندات وهي محلاً للاجتهاد والاختلاف الحقيقي في وجهات النظر مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به حيال تأييد اعتراض الشركة على بند غرامة التأخير.

نرفق نسخة من قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٨٩٤ لعام ١٤٣٠هـ في الملحق ١٥.

### **١٠٠١ ملخص**

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه تأمل شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية من المصلحة عدم فرض أي غرامة تأخير على البنود قيد الخلاف للسنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧.

وفي ضوء الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد شركة (أ)- فرع المملكة العربية السعودية أنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير بموجب نظام الدخل الجديد ما لم يصبح فرق الضريبة مستحقًا بعد استنفاد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف. حيث يمكن فقط احتساب غرامة التأخير لفترة ما بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

## خامسًا: الخلاصة النهائية:

وأخيرًا، تأمل الشركة من المصلحة الموقرة التكرم بدراسة مواقفها الواردة في النقاط ثانيًا إلى رابعًا أعلاه وإلغاء التزام الضريبة وضريبة الاستقطاع الإضافية وغرامة التأخير عليها (بما في ذلك التأخير المربوطة على ضريبة الاستقطاع المفروضة على شراء برامج الحاسب الآلي حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة ١-٢-١ من النقطة أولاً أعلاه). وإصدار ربط معدل للسنوات من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٧.

## ب- وجهة نظر المصلحة:

تم فرض غرامة تأخير على ضريبة الشركات للأعوام المالية ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م و٢٠٠٧م بنسبة (١%) على التزامات ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة للسنوات من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ سداد الالتزام الإضافي المربوط (وذلك وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد) لنص المادة (٧٧) م نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية فيخضع فرق ضريبة الدخل على الشركة بواقع (١%) عن كل ٣٠ يومًا تأخير للأعوام المالية ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م و٢٠٠٧م علمًا أنه تمت موافقة المصلحة على بند أتعاب الخدمات الاستشارية لعام ٢٠٠٦م وعليه لا تتوجب غرامة تأخير على هذا البند.

أما بخصوص غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م فطبقًا لما نصت عليه المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية واستناد إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الفقرة (أ/ب) والتي تنص: "على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يومًا تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وقد ألزمت المادة (٦٨) الفقرة (ب/أ) من نظام ضريبة الدخل الشخص الذي يستقطع الضريبة بالتسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد وعليه فإن تاريخ استحقاق الغرامة لكل دفعة يبدأ بعد اليوم العاشر للشهر التالي للدفع وليس كما ورد في اعتراض الشركة من أن الغرامات بخصوص ضريبة الاستقطاع تبدأ من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

أن ما ورد في اعتراض الشركة من أن فترة غرامة التأخير سوف تبدأ من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار لجنة الاعتراض أو حين يصبح قرار الاعتراض أو الاستئناف نهائيًا، فأن هذا القول مردود عليه بأن غرامة التأخير بشأن ضريبة الاستقطاع لم يرد ذكرها في المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل بل أن ما يخص ضريبة الاستقطاع من غرامات التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها وتحسب من تاريخ الاستحقاق والذي تم تحديده بموجب المادة (٦٨) الفقرة (ب/١) حيث تبدأ بعد انتهاء العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، وعليه فإن وجهة نظر الشركة أن بداية غرامة التأخير من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار اللجنة الاستئنافية غير صحيحة.

أما بخصوص ما ورد في خطاب الاعتراض (صفحة من ٢١ إلى ٢٦) من حجج لا علاقة له بالغرامات المتوجبة على عدم سداد ضريبة الاستقطاع إضافة إلى ما ورد بها من إشارة إلى المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ والقرارات الاستئنافية المشار لها لا تمت إلى الموضوع بصلة لاسيما وأن الضريبة المعترض عليها والغرامات المتوجبة على عدم السداد في الموعد النظامي تخص (الفترة من تاريخ ٢٠٠٤/٧/٣٠م وللأعوام المالية ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م و٢٠٠٧م) والذي يجب أن يطبق عليه النظام الضريبي الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ اللائحة التنفيذية الخاصة بهذا النظام والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ، والذي تم التأكيد عليه في المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الفقرات (ب، ج، د).

وعليه فإن المصلحة ترى أن فرض غرامة تأخير على فرض الضريبة غير المسددة وضريبة الاستقطاع بواقع (١%) عن كل ثلاثين يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد وحسب تاريخ كل دفعة، له سند من نظام ضريبة الدخل وفق ما تم تقريره سابقًا.

#### ت- الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما اتضح أن المكلف يرى أنه يجب أن لا يخضع للغرامة حيث يرى أن الخلاف بينه وبين المصلحة هو خلاف فني وأن تاريخ استحقاق الغرامة يكون بعد استنفاد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف، بينما ترى المصلحة أن الغرامة متوجبة نظامًا متى ما استحققت الضريبة وأن تاريخ استحقاق الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية ودراسة الاعتراض تبين وجود ضريبة دخل وضريبة استقطاع غير مسددة ضمن الربط الضريبي، وحيث إن غرامة التأخير متوجبة نظامًا متى ما وجدت فروق ضريبية مستحقة وتنتفي بانتفاء أصلها طبقًا للمادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل والمادتين السابعة والستين والثامنة والستين من لائحته التنفيذية، عليه ترى اللجنة تأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة وضريبة الاستقطاع غير المسددة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م وتحسب الغرامة حتى تاريخ السداد طبقًا للنظام.

#### القرار

##### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ (أ)- فرع المملكة العربية السعودية على الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م من الناحية الشكلية.

##### ثانيًا: الناحية الموضوعية:

١- تأييد المصلحة في احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية.

٢- تأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة وضريبة الاستقطاع غير المسددة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م وتحسب الغرامة حتى تاريخ السداد طبقًا للنظام.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب للطرفين أمام اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية بالرياض، وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه على أن يقوم المكلف بسداد المستحقات المتوجبة عليه طبقًا لهذا القرار.

والله الموفق،،