

(قرار رقم ١٩) لعام ١٤٣٦هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٩٥) و تاريخ ١٤٣٦/٧/٢٣هـ

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

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الدكتور/..... نائباً للرئيس

الأستاذ الدكتور/..... عضواً

الدكتور/..... عضواً

الأستاذ/..... عضواً

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....، للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي المعدل لعام ٢٠١٢ م، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم(١٤٣٦/١٦/١٧٤٠) وتاريخ ١٤٣٦/٣/٩هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٩٥) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٠/٦/١٤٣٦هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/..... عن المصلحة، وحضر الأستاذ/..... و..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة، وذلك حسب التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم (١٤٣٥/١٦/٦٩١٠) وتاريخ ١٤٣٥/١٠/٢٤هـ، وورد اعتراض المكلف برقم (١٤٣٥/١٦/٣٦٢١٥) وتاريخ ١٤٣٥/١١/٢٧هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية، لتقدمه مسبقاً، من ذي صفة، خلال المدة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على الآتي:

- ١- فرض ضريبة دخل على الأرباح الخاصة بـ (ج) بمبلغ (٣,٢٦٢,٢٣٧) ريال.
- ٢- استبعاد المصلحة للتسوية الضريبية المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة وفرض ضريبة إضافية بمبلغ (١,٧٠٦,٠٦٧) ريال.
- ٣- استبعاد التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة، وفرض ضريبة إضافية بمبلغ (٧٤,٥٦٠) ريال.
- ٤- مصاريف الضيافة والغرامات، وفرض ضريبة إضافية بمبلغ (٤٣,٦٨٩) ريال.
- ٥- فرض غرامة التأخير.

وفيما يلي تفصيل ذلك:

١. فرض ضريبة دخل على الأرباح الخاصة بـ (ج) بمبلغ (٣,٢٦٢,٢٣٧) ريال:

أ- وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف بأنه عند إجراء الربط لم توضح المصلحة أسباب فرض ضريبة على الأرباح المحققة من الأعمال الخاصة بـ (خ)، وأضاف:

أن المكلف شركة تابعة ومملوكة بالكامل للشركة (س)، حيث إنها مملوكة بواقع:

• ٩٠% من قبل شركة (ث).

• ١٠% من قبل شركة (م).

علمًا بأن شركة (ث) وشركة (م) مملوكتان بنسبة ١٠٠% من قبل (س)، وأُرفق رسمٌ للهيكل التنظيمي المعتمد من قبل المكلف يثبت أنه تابع لـ (س)، كما أنه طبقًا لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة، يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ الأعمال بموجب (خ) (المعروف حاليًا بالبرنامج.....)، وقد نصت المذكرة على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع مجموعة (س) كمقاول رئيسي لإكمال الأعمال بموجب (خ).

ولكي يتمكن المكلف من الوفاء بالتزاماته طبقًا لـ (خ)، مثل توفير الخبرة اللازمة في المملكة العربية السعودية وإيجاد الفرص الوظيفية للمواطنين، تعين عليه إنشاء بعض الشركات التابعة في المملكة العربية السعودية، حيث قامت (س) بإنشاء بعض الشركات التابعة المملوكة بالكامل، والتي تشمل شركة (أ) (المكلف). وتقوم بتنفيذ أعمالها بموجب (خ)، وبالتالي يجب أن يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة بموجب (خ).

وفقًا للإعفاء الضريبي الممنوح للمكلف، فقد قام باحتساب الإيرادات والأرباح المحققة من الأعمال المنفذة على (خ)، والمعفاة من الضريبة بصورة منفصلة، وتم استبعاد هذه الأرباح من إجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة.

ولكن المصلحة لم تعامل الأرباح المتحققة بموجب (خ) كأرباح معفاة من الضريبة وفرضت ضريبة على هذه الأرباح بإضافتها لصافي الربح المعدل للسنوات المذكورة.

ولتأييد وجهة نظره، فقد أورد المكلف الأسانيد الآتية:

١- الإعفاء الضريبي بشأن أرباح (ج) طبقًا لمذكرة التفاهم بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية:

تم توقيع مذكرة تفاهم بتاريخ ١٧ فبراير ١٩٨٦ م بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية بشأن بـ (خ)، وتنص مذكرة التفاهم على أن السعر الخاص بالخدمات المنفذة بموجب (خ) لا يشمل الضرائب المفروضة على المقاول الرئيسي (شركة (ق) بوصفها المقاول الرئيسي للحكومة البريطانية)، والشركات التابعة للمقاول الرئيسي (شركة (أ) المكلف) أو المقاولين الأجانب.

وإن إدراج هذه المادة في مذكرة التفاهم قصد منه تفادي فرض ضريبة دخل سعودية على الأعمال المنفذة من قبل المقاول الرئيسي، والشركات التابعة له، مثل شركة (أ) (المكلف) والمقاولين من الباطن الأجانب.

٢- الخطاب الصادر من صاحب السمو الملكي الأمير لوزارة البريطانية

ونظراً للسرية المتعلقة بالاتفاقيات الحكومية (مذكرة التفاهم) فقد أصدر صاحب السمو الملكي.....(رحمه الله) النائب الثاني (في ذلك الوقت) لرئيس مجلس الوزراء ووزير.....الخطاب رقم(٤/٣/١٢/٥٩٥/٣) بتاريخ٨/٦/١٤٠٦ هـ، وينص الخطاب على الآتي:

"... بالإشارة إلى مذكرة التفاهم وخطابات العرض والقبول الملحق بها والمتعلقة بتزويد حكومة المملكة العربية السعودية..... والمعدات والخدمات والتسهيلات اللازمة (البرنامج) والتي ستقومون بطلبها من المقاول الرئيسي التابع وهو شركة (س).

علمًا بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، وبالتالي وطبقاً للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج على أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن شركة (س)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

ويلاحظ مما ورد أعلاه، بأن صاحب السمو الملكي الأمير..... رحمه الله، أشار إلى مذكرة التفاهم بوصفها اتفاقية دولية، وعليه يجب قراءة خطاب صاحب السمو الملكي الأمير..... رحمه الله باعتباره يرتبط مباشرة بمذكرة التفاهم، وهي عرفاً اتفاقية دولية وليس باعتباره خطاباً منفصلاً.

وقد حدد خطاب صاحب السمو الملكي الأمير..... رحمه الله بوضوح الأمور التالية، وذلك فيما يتعلق بـ (خ):

(أ) لا تشمل الأسعار المتفق عليها بشأن (خ) على اعتماد لأي ضرائب دخل.

(ب) الاتفاق المتبادل على تخفيض تكلفة البرنامج.

(ج) التأكيد على أن شركة ((س))، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

وذكر صاحب السمو الملكي الأمير..... رحمه الله بأن سبب منح الإعفاء الضريبي هو تخفيض تكلفة البرنامج. وبالرجوع إلى مذكرة التفاهم، أوضح صاحب السمو الملكي الأمير..... رحمه الله بأن أحكام مذكرة التفاهم والتي تحدد قيمة البرنامج لا تشمل على الضرائب، وهو ما يؤكد منح الإعفاء الضريبي إلى شركة (س)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها عن الأرباح المتحققة من البرنامج.

ويود المكلف أن يوضح بأن شركة (أ) لا تستند فقط على الخطاب المذكور أعلاه الصادر من صاحب السمو الملكي الأمير..... رحمه الله، بل يقوم موقفه على أن الإعفاء الضريبي تم منحه استناداً إلى مذكرة التفاهم المبرمة بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة بشأن (خ).

٣- تمثل مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه اتفاقية دولية بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، ويجب عدم تفسيرها استناداً على الأنظمة المحلية، وقد تم بموجبها فرض بعض الالتزامات على الأطراف المتعاقدة، ولا يمكن تحديد محتوى مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه والحقوق والواجبات بموجبها من قبل طرف واحد من الأطراف، وهذه الأمور يمكن تحديدها فقط من خلال آلية مقبولة ومعتمدة من قبل الطرفين (حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة).

وبالتالي، فإن عدم التزام أي طرف بما هو وراود في هذه الاتفاقية سيجعله مسائلاً طبقاً لأحكام القانون الدولي، وقد تم التأكيد على هذه الحقيقة مراراً من خلال الأحكام الثلاثة الصادرة من محكمة العدل الدولية. وعليه فإن مذكرة التفاهم

المذكورة تمثل مستنداً بالغ الأهمية يجب أخذه في الاعتبار لتحديد ما إذا كانت العقود المنفذة من قبل شركة (أ) معفاة من الضريبة أم لا.

وفي هذا الخصوص، تود الشركة الإشارة إلى الاتفاقيات الضريبية والمعاهدات الأخرى التي وقعتها المملكة مع الدول والتي تتمتع أحكامها بأولوية التطبيق عند تعارضها مع الأنظمة الضريبية المحلية المطبقة في المملكة العربية السعودية. على سبيل المثال الاتفاقية الضريبية مع فرنسا والتي أبرمت في عام ١٩٨١ م. وقد أكد ذلك المادة (٣٥) من النظام الضريبي والتي نصت على الآتي:

" في حالة تعارض أحكام الاتفاقية الدولية التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها مع مواد وأحكام النظام الضريبي، فإن أحكام الاتفاقية الدولية هي التي تسود في هذه الحالة".

وبناءً عليه، فإن النظام الضريبي المحلي مثل الأمر السامي رقم (٢٤٤٤ /م) بتاريخ ١٣/٣/١٤٣١ هـ لا يمكن أن يلغي الشروط الممنوحة بموجب الاتفاقية الدولية (مذكرة التفاهم)، ومع عدم الإخلال بما ورد أعلاه، فمن المفهوم لدينا بأن الأمر السامي رقم (٧٥١٨/س) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٧هـ، يقر بسيادة مذكرة التفاهم باعتبارها وثيقة دولية بين حكومتين، وعليه يجب تطبيق الإعفاء الضريبي على عملائنا بشأن الأرباح المحققة من (خ) استناداً على مذكرة التفاهم.

٤- يحق للمكلف (شركة (أ)) باعتباره شركة تابعة لشركة ((س)) الاستفادة من الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة بموجب (خ)، كما هو مبين بوضوح في مذكرة التفاهم وخطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني (في ذلك الوقت) لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام فقد تم منح الجهات التالية إعفاء ضريبي بموجب (خ):

- شركة (أ) في إطار عمل (خ).
- الشركات التابعة لشركة (أ) عن الأرباح المحققة في إطار عمل (خ).
- المقاولون من الباطن الأجانب لشركة (أ) عن الأرباح المحققة في إطار عمل (خ).

ومن الجدير بالذكر، أن المكلف (شركة (أ)) يصنف ضمن الفئة الثانية، وذلك لأنه شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة (س)، وبناء عليه فإن الإعفاء الضريبي ينطبق عليه بشأن الأرباح المحققة من تقديم الخدمات بموجب (خ).

٥- أوضح المكلف للمصلحة من خلال المراسلات المتعددة الإعفاء الممنوح للشركة.

٦- توضح كافة الأمور المذكورة أعلاه الإعفاء الضريبي على الأعمال المنفذة في إطار عمل (خ)، وبالتالي انطباق الإعفاء الضريبي على المكلف بشأن الأرباح الناتجة من الأعمال المنفذة بموجب (خ).

عليه، يطلب المكلف إلغاء الربط الضريبي في هذا الصدد، والسماح بتطبيق الإعفاء الضريبي على الأرباح المحققة بموجب (خ).

ب- وجهة نظر المصلحة:

لا يملك المكلف الحق في الإعفاء من الضريبة، حيث نص المرسوم الملكي رقم (٢٧٨) وتاريخ ١٤/٤/١٣٩١ هـ الفقرة (رابعاً) المعدلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٧) وتاريخ ١٦/١/١٤٠٦ هـ، على عدم تضمين العقود التي تبرم مع الشركات الأجنبية أو المقاولين من الباطن أو المتعهدين الأجانب ونحوهما نصاً بإعفاء أرباحهم أو موظفيهم من الضرائب أو أدائها عنهم، كما أنه صدر مؤخراً الأمر السامي البرقي رقم (٢٤٤٤ /م) وتاريخ ١٣/٣/١٤٣١ هـ فقرة (ثانياً) موضحاً أن من يشمله الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نص صريح بموجب أمر من المقام السامي الكريم.

كما أنه قد استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على ذلك بقرارها رقم (٢٤٥) لعام ١٤٢١ هـ المصادق عليه من معالي وزير المالية بالخطاب رقم (١٨٠٢/١) وتاريخ ١٢/٢/١٤٢١ هـ، وقرارها رقم (٤٤١) لعام ١٤٢٤ هـ المصادق عليه من معالي وزير المالية بالخطاب

رقم (١٤٤٧/١) وتاريخ ١٤٢٢/١/٢٩هـ، وقرارها رقم (١٢٣٠) لعام ١٤٣٤هـ لذات الشركة المعترضة، والتي جاء في حيثياتها أن الأصل في النظام الخضوع للضريبة والاستثناء هو الإعفاء، وأن الإعفاء يتطلب نصاً صريحاً، وحيث إن المستندات والخطابات التي استند إليها المكلف في تقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي ومنها خطاب وزارة رقم (٣/٤/١٢/١٢٠٩٢-٣) وتاريخ ١٤٠٦/٨/٨هـ وخطاب رقم (٤٥٣/١٢/٣/٢) وتاريخ ١٤٠٧/٩/٢١هـ، لا تعطيه الحق في ذلك الإعفاء، حيث إن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية.

وبالتالي، فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو أمراً سامياً، وتأسيساً على ما تقدم، ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة، وأن الإعفاء منها هو استثناء والاستثناء لا يجوز التوسع فيه، وعليه فإن إجراء المصلحة جاء متفقاً والتعليمات النظامية المطبقة، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن المكلف يطالب بتطبيق الإعفاء الضريبي على الأرباح المحققة بموجب (خ) الموقع بين حكومتي المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية، وذلك بحجة أن الإعفاء الممنوح للشركة الأم يسري على الشركات التابعة والمملوكة لها، بينما ترى المصلحة أن الإعفاء خاص بالشركة الممنوح لها، وأن المكلف لا يشمل ذلك الإعفاء؛ لأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة، وأن الإعفاء منها هو استثناء، والاستثناء لا يجوز التوسع فيه.

وبدراسة اللجنة للموضوع والاطلاع على كافة جوانبه ودراسة مستندات ودفع الطرف، لم تجد اللجنة مستنداً صريحاً ينص على إعفاء المكلف من الضريبة، حيث إن ما قدمه المكلف هو مقتطفات يدعي أنها من مذكرة التفاهم بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية، ومقتطفات من خطاب موجه من النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء في حينه يرى أنه أعفى الشركة الأم وشركاتها التابعة من الضريبة، ومع التسليم بصحة تلك المقتطفات فإن اللجنة ترى أنها لا تعطي المكلف الحق في الإعفاء من الضريبة، حيث يلزم للإعفاء نص صريح من المقام السامي لجهة محددة، وفقاً للأمر السامي رقم (٢٤٤٤/م) وتاريخ ١٤٣١/٣/١٣هـ، مما ترى معه اللجنة رفض طلب المكلف بإعفائه من ضريبة الدخل على أرباحه.

٢. استبعاد المصلحة للتسوية الضريبية المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة وفرض ضريبة إضافية بمبلغ

(١,٧٠٦,٠٦٧) ريال:

أ- وجهة نظر المكلف:

عند إجراء الربط قامت المصلحة باستبعاد التسويات المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة التالية:

- فرق الاستهلاك.
- المخصصات.
- المعاشات والتأمينات الاجتماعية المدفوعة في الخارج.
- الاستبعادات الأخر.

حيث قامت المصلحة باستبعاد المصاريف أعلاه دون أن توضح الأسباب التي استندت إليها في استبعادها وفرض ضريبة عليها.

١/٢ وجهة نظر وأسانيد المكلف: يفيد المكلف بأنه قام باستبعاد الأرباح المحققة من العقود المعفاة من الضريبة من إجمالي الأرباح المحققة للشركة، ولأنه على قناعة بأنه يتمتع بالإعفاء الضريبي، كما هو مبين في البند السابق أعلاه، فلذا يجب عدم استبعاد التسويات المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة، حيث إنها ليس لها تأثير على الضريبة.

٢/٢ وبعبارة أخرى: يطالب المكلف بخضم المصاريف تناسبياً مع الإيرادات الخاضعة للضريبة فقط، بمعنى أنه لم يطالب بحسم المصاريف المتعلقة بالأعمال والعقود المعفاة من الضريبة، وبما أنه لم يتم المطالبة بحسم التسويات/المصاريف المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة، فإن المصلحة لا يحق لها استبعاد التسويات الخاصة بالعقود المعفاة من الضريبة.

٣/٢ طبقاً للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية، يتوجب حسم المصاريف المتكيدة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة، وبالتالي يجب على المصلحة عدم استبعاد المصاريف التي لم يتم المطالبة بها ضمن المصاريف الواجبة الحسم.

٤/٢ يرى المكلف بأنه ينطبق عليه الإعفاء الضريبي، كما هو مبين أعلاه، وبالتالي فإن استبعاد المصلحة التسويات/المصاريف نتج عنه فرض ضريبة على هذه المصاريف التي لم يتم المطالبة بحسبها مطلقاً.

ب وجهة نظر المصلحة:

ترى المصلحة أن اجراءها سليم حسبما تم إيضاحه في البند الأول أعلاه، حيث خصمت المصلحة بالربط كل المصروفات المقبولة نظاماً، سواء التي تخص عقود معفاة أو غير معفاة (من وجهة نظر المكلف) وذلك طبقاً لمبدأ مضاهاة الإيرادات بالمصروفات، والتأمينات الاجتماعية مصروف غير نظامي يجب رده إلى الربح، ولا مجال لقبول ما يطالب به المكلف.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بعدم استبعاد التسويات المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة وهي: (فرق الاستهلاك، المخصصات، المعاشات والتأمينات الاجتماعية المدفوعة في الخارج، والاستبعادات الأخرى)، في حين ترى المصلحة أنها خصمت بالربط كل المصروفات المقبولة نظاماً، وذلك طبقاً لمبدأ مضاهاة الإيرادات بالمصروفات.

ومن خلال دراسة اعتراض المكلف ونوع البنود المتعلقة بالتسويات التي يعترض على استبعاد المصلحة لها باعتبارها مصروفات غير جائزة الحسم، تبين للجنة أن المكلف يطلب حسم تلك المصروفات بنسبة تقابل ما يراه من إيرادات معفاة من الضريبة، وبعبارة أخرى: فإن المصروف - وإن كان غير جائر الحسم - فإنه يرى قبوله باعتباره يقابل إيراداً معفاً من ضريبة الدخل.

ومع قناعة اللجنة بعدم وجهة اعتراض المكلف من حيث المبدأ، فإنه تأسيساً على رفض اللجنة اعتراض المكلف على فرض ضريبة الدخل عليه وفقاً للبند (أولاً) من هذا القرار، فإن اللجنة ترى رفض اعتراضه على إجراء المصلحة المتعلق بما يراه تسويات متعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة.

٣- استبعاد التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة وفرض ضريبة إضافية بمبلغ (٧٤,٥٦٠) ريال:

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأنه عند إجراء الربط قامت المصلحة باستبعاد مصروفات التأمينات الاجتماعية، دون أن توضح الأسباب التي استندت عليها في استبعاد هذه المصروفات وفرض ضريبة عليها، وأورد المكلف الأسانيد التي استند عليها في الآتي:

١/٣ المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والتي تنص على الآتي:

"جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكيدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل".

٢/٣ المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على الآتي: "المصاريف التي يجوز حسمها، هي جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

- أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية، أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.
- ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
- ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.
- د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية."

٣/٣ قام المكلف بسداد اشتراكات التأمينات الاجتماعية إلى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية طبقاً للأنظمة المطبقة، وهذه الاشتراكات مؤيدة بشهادات التأمينات الاجتماعية، والتي قدمها المكلف للمصلحة مع الإقرار الضريبي لسنة ٢٠١٢ م.

٤/٣ بناءً على ما سبق، فإن المكلف لا يعرف السبب الذي دفع المصلحة إلى احتساب تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة، وبالتالي ليس هناك سبب يجعل المصلحة تستبعد التأمينات الاجتماعية التي قام بسدادها المكلف، وذلك لأن اشتراكات التأمينات التي دفعها المكلف ينطبق عليها معيار الخصم المنصوص عليه في المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ب وجهة نظر المصلحة:

تم تطبيق نظام التأمينات الاجتماعية لتحديد ما يتم قبوله من المصروف من عدمه، حيث تحدد قيمة المصروف المقبول بنسبة ١١ % من رواتب الموظفين السعوديين، ونسبة ٢ % لغير السعوديين، ثم يقارن بالمحتمل على الحسابات لتحديد الفرق، ونرى أن إجراء المصلحة سليم، حيث لم تقبل ما زاد على المسموح بحسبه طبقاً للنسب أعلاه.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرات الإلحاقية للطرفين، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بعدم استبعاد مصروفات التأمينات الاجتماعية التي قام بسدادها، في حين ترى المصلحة أنها قبلت المصروف الموجود في شهادة التأمينات الاجتماعية وقامت برد الزائد عن ذلك.

وقد تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين مستندي، وحيث وعد ممثل المكلف بإحضار شهادة التأمينات الاجتماعية التي تؤيد المصروف، ولكنه لم يفعل، فإن اللجنة ترفض طلبه خصم مصروفات التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة.

٤. مصاريف الضيافة والغرامات وفرض ضريبة إضافية بمبلغ (٤٣,٦٨٩) ريال:

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند، بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

٥. فرض غرامة التأخير:

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأنه لا يوافق على فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة، وذلك للآتي:

١- أن الالتزام الضريبي الإضافي وضريبة الاستقطاع ناتج بسبب الخلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، وليس نتيجة لتعمد المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قام المكلف بالوفاء بالتزاماته الضريبية، والالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل، وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وعليه، يرى عدم مطالبته بسداد غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم احتسابها على أساس ربط المصلحة.

٢- أنه لم يكن بإمكان المكلف في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، التنبؤ بأنه سيصبح واجباً عليه سداد الضريبة طبقاً لربط المصلحة الذي أجرته المصلحة بعد مضي أكثر من ثلاث سنوات من تاريخ تقديم الإقرار، وبالتالي فلا يوجد أي مبرر لقيام المصلحة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي، الذي أجرته المصلحة على أساس طريقة مختلفة تمامًا عن الطريقة التي قدمت على أساسها الإقرارات.

٣- يجب عدم فرض غرامة التأخير طبقاً للمادة (٧٧/ أ) من النظام الضريبي والمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وبيانها:

- تنص المادة (٧٧/ أ) من النظام الضريبي على الآتي: "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير ١ ٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ٣٠ يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

- تنص المادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على الآتي:

" ١) تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ٣٠ يوم تأخير في الحالات التالية:

ه) التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (٦٨) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

٤- أن المصلحة سعت لفرض غرامة تأخير، اعتباراً من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي حتى تاريخ سداد الضريبة، ودون الإخلال بما جاء أعلاه من أسانيد لعدم وجود مبرر لفرض غرامة التأخير أصلاً، فلا يجب فرض غرامة تأخير وفقاً للمادة (١/٦٨) والتي أوردتها المصلحة في مذكرتها، حيث إن أيّاً من المواد الواردة في نص المادة (١/٦٨) لا ينطبق على حالة المكلف.

٥- تنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام على فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والضريبة المعجلة. تحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد.

ويفيد المكلف بأن الضريبة المستحقة تم تعريفها في الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للنظام والتي تنص على الآتي:

" 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 أو الاستئنافية أو ديوان المظالم".

ومن المعلوم بأن الأنظمة تنص على فرض غرامة التأخير عندما تصبح الضريبة نهائية، سواء كان ذلك بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض.

٦- كما يود المكلف الإشارة إلى مجموعة من القرارات الصادرة حديثاً من اللجنة الاستثنائية الضريبية (القرار رقم ١٣٣٣ لسنة ١٤٣٤ هـ والقرار رقم ١٣٥٥ لسنة ١٤٣٥ هـ)، حيث أقرت اللجنة الموقرة بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي، وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

٧- دون الاخلال بما ورد أعلاه، يشير المكلف إلى الآتي، فيما يتعلق بفرض غرامة التأخير من جانب المصلحة:

(أ) التعميم رقم (٣) لسنة ١٣٧٩ هـ:

"ويكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانوني لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ، وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف، إن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

وبإيجاز، فإن الأحوال التي لا توجب فرض غرامة التأخير هي على النحو التالي:

- وجود خلاف فني أو اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، فتصرف المكلف بحسن نية.
- حتى وإن أساء المكلف تفسير النظام، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف بحسن نية.

ب وجهة نظر المصلحة:

إن غرامة التأخير المفروضة على المكلف تتفق ونصوص النظام الضريبي واللائحة التنفيذية، وذلك لعدم قيام المكلف بسداد المستحق، وذلك استناداً إلى المادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية للنظام.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بعدم احتساب غرامات تأخير عليه؛ لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع، حيث كان يعتقد أنه معفى من ضريبة الأرباح، في حين ترى المصلحة أن مطالبتها بهذه الغرامات متوافق مع الأنظمة واللوائح الضريبية.

وحيث رفضت اللجنة اعتراض المكلف المتعلق بكل بنود الخلاف، فإن اللجنة ترى رفض اعتراضه على فرض غرامة التأخير، حيث لا ترى اللجنة وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر في البنود محل الخلاف، والتي رفضت اللجنة اعتراض المكلف عليها، ووفقاً للحجيات المشار إليها في قرارات اللجنة المتعلقة بتلك البنود.

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

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، وفقاً لحجيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. رفض طلب المكلف إعفائه من ضريبة الدخل على الأرباح، وفقاً لحجيات القرار.

٢. رفض طلب المكلف قبول التسويات المتعلقة بفرق الاستهلاك، والمخصصات، والمعاشات والتأمينات الاجتماعية المدفوعة في الخارج، والاستبعادات الأخرى المتعلقة بما يراه دخلياً معفى من الضريبة، وفقاً لحيثيات القرار.
٣. رفض طلب المكلف حسم مصروفات التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة، وفقاً لحيثيات القرار.
٤. انتهاء الخلاف بشأن مصاريف الضيافة والغرامات وفرض ضريبة إضافية، بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.
٥. رفض اعتراض المكلف على فرض غرامات تأخير سداد فرق الضريبة، وفقاً لحيثيات القرار.

علماً بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسبباً إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق