

(قرار رقم (٢٢) لعام ١٤٣٦ هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٩٦) و تاريخ ١٤٣٦/٨/٩ هـ

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 بنك (أ) على الربط الضريبي لعامي ٢٠١٠م و ٢٠١١م، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم (١٤٣٦/١٦/١٩٩٥) وتاريخ ١٤٣٦/٣/١٧ هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٩٦)، وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٦/٦/١٧ هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/..... والأستاذ/..... والأستاذ/..... عن المصلحة، وحضر الأستاذ/..... والأستاذ/..... عن المكلف.

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

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم ١٤٣٥/١٦/٤١١٦ وتاريخ ١٤٣٥/٦/٢٣ هـ، وورد اعتراض المكلف برقم ١٤٣٥/١٦/٢٧١١٣، وتاريخ ١٤٣٥/٨/٢١ هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية لتقديمه مسبقاً، من ذي صفة، خلال المدة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على الآتي:

١- أخطاء غير مقصودة.

٢- الضريبة المستقطعة.

٣- فرض غرامة التأخير.

وفيما يلي تفصيل ذلك:

١. أخطاء غير مقصودة:

١-١ : إيرادات غير تشغيلية أخرى:

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

٢-١: ضريبة استقطاع على العمولة الخاصة بطريق الخطأ:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن المصلحة في ربطها قد استقطعت ضريبة بنسبة 0 % بشأن العمولة الخاصة، والتي تجاوزت ٩٠ يومًا بناءً على القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) للبنوك غير المقيمة، ويفيد المكلف بأن المصلحة بطريق الخطأ استقطعت الضريبة مرتين، المرة الأولى استقطعت 0 % على الرصيد الافتتاحي، والثانية استقطعت 0 % على كامل المدفوعات التي تمت خلال السنتين ٢٠١٠ م و٢٠١١ م. وقد نتج عن هذه المعالجة التزام ضريبة مستقطعة إضافية احتسبتها المصلحة على المعاملات التالية:

٢٠١٠ م

الرقم	مرجعة المعاملة	اسم البنك	تاريخ الإيداع	تاريخ السحب	الرصيد الافتتاحي	مصرف عمولة خاصة	دفعة عمولة خاصة	الرصيد الختامي
١	م ٥٩٨٤	بنك (أ)	٢٠٠٩/١٠/١٨ م	٢٠١٠/٠١/٢٣ م	٣٤,١٦٧	٣٠,٧٥٠	٦٤,٩١٧	-
٢	م ٦٠١٥	بنك (أ)	٢٠٠٩/١٠/٢١ م	٢٠١٠/٠٢/١٥ م	١,٤٢٣	٩٠٦	٢,٣٢٩	-
٣	م ٦٠١٥	بنك (أ)	٢٠٠٩/١٠/٢١ م	٢٠١٠/٠٢/٢٠ م	٥٠,٣٩١	١٦١,٧١٨	٢١٢,١٠٩	-
٤	م ٥٩٤٨	بنك (أ)	٢٠٠٩/١٠/١٨ م	٢٠١٠/٠١/١٩ م	٥٠,٠٠٠	٣١,٢٥٠	٨١,٢٥٠	-
٥	م ٥٩٢٥	بنك (ب)	٢٠٠٩/١١/٠٥ م	٢٠١٠/٠٢/٠٥ م	٤٥,٣١٣	١٠,٨٧٥	٥٦,١٨٨	-

٢٠١١ م

الرقم	مرجعة المعاملة	اسم البنك	تاريخ الإيداع	تاريخ السحب	الرصيد الافتتاحي	مصرف عمولة خاصة	دفعة عمولة خاصة	الرصيد الختامي
٦	م م -	بنك (ص)	٢٠١٠/١٠/٢٠	٢٠١١/٠١/٢٠	١١٤,٠٦٣	٢٩,٦٨٧	١٤٣,٧٥٠	-

							٧٣٨٥	
٧	م م - ا رو	بنك (ك)	٢٠١٠/١٠/٢١	٢٠١١/٠١/٢١	٩٣,٧٥٠	٢٦,٠٤٢	١١٩,٧٩٢	-
	او ٧٣٩٣							
٨	م م -	بنك (م)	٢٠١٠/١١/٢٤	٢٠١١/٠٢/٢٤	٤١,٩٥٨	٥٩,٤٢٥	١٠١,٥٨٣	-
	٧٥٢٤							
٩	م م -	مصرف (ح)	٢٠١٠/١٠/٢٠	٢٠١١/٠١/٢٠	١١٢,١٣٦	٢٩,١٨٦	١٤١,٣٢٢	-
	٧٣٨٤							

ولأغراض التوضيح يورد المكلف المثال التالي والمتعلق بالضريبة المستقطعة على البند الأول لعام ٢٠١٠ م والمتعلق ببنك (أ) ، حيث بلغ الرصيد الافتتاحي (٣٤,١٦٧) ريال وإجمالي العمولات المدفوعة (٦٤,٩١٧) ريال كما يلي:

بيان	ريال سعودي
الرصيد الافتتاحي	٣٤,١٦٧
مصروف تم إنفاقه خلال سنة ٢٠١٠ م	٣٠,٧٥٠
دفعة تمت في سنة ٢٠١٠ م	٦٤,٩١٧

فيما يلي الربط المالي للمصلحة للضريبة المستقطعة:

بيان	ريال سعودي
ضريبة استقطاع على الرصيد الافتتاحي	٣٤,١٦٧
ضريبة استقطاع على الدفعة التي تمت خلال سنة ٢٠١٠ م	٦٤,٩١٧
المجموع	٩٩,٠٨٤

وبالتالي، فالمبلغ الذي تم إخضاعه للضريبة المستقطعة هو (٩٩,٠٨٤) ريال بدلاً من (٦٤,٩١٧) ريال سعودي؛ لكونه المبلغ المدفوع خلال السنة، لذلك يعتقد المكلف بأن التوضيحات أعلاه تثبت أن أساس احتساب المصلحة للضريبة المستقطعة غير صحيح.

ولحين تصحيح الربط من قبل المصلحة، فقد سدد المكلف الضريبة الواجبة الاستقطاع على الأساس الذي حسبت عليه المصلحة، وذلك بمبلغ (١٠٦,٠٦٠) ريال (وقد أرفق إيصال السداد) للسنوات محل الاعتراض. ويؤكد المكلف بأنه لا يتفق مع

الالتزام الإضافي للضريبة المستقطعة، حيث يطالب المكلف بتعديل الربوط بناءً على التوضيحات أعلاه، والإقرار بالمبلغ المدفوع (٢٧،١٦٠) ريال، كدفعة مسددة بالزيادة قابلة للتسوية مقابل الالتزام الضريبي للسنوات اللاحقة أو قابلة للاسترجاع.

ب- وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة - ومن خلال الكشوف التحليلية المقدمة من المكلف، وبعد الاطلاع عليها ودراستها- باستقطاع الضريبة على المبالغ المدفوعة بالكامل خلال العام، حيث إن استقطاع الضريبة يكون واجب السداد عند واقعة الدفع، وذلك تطبيقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥ هـ، وكذلك المادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، وكذلك القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للطرفين، تبين أن الخلاف بينهما ينحصر في طلب المكلف عدم تكرار احتساب الرصيد الافتتاحي للعمليات الخاصة عند استقطاع الضريبة، في حين ترى المصلحة أنها استقطعت الضريبة على المبالغ المدفوعة بالكامل خلال العام من خلال الكشوف التحليلية التي قدمها المكلف، ومراجعة اللجنة للكشوفات التي قدمها المكلف والمعنونة بـ"تفاصيل ودائع قصيرة أجل غير مقيمة" - تبين لها أن المصلحة قد ضمت في ربطها الأرصدة الافتتاحية لتلك العمليات الإضافية إلى المدفوعات المتضمنة لهذه الأرصدة، مما ترى معه اللجنة تأييد اعتراض المكلف على تكرار استقطاع المصلحة للضريبة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية.

٢- الضريبة المستقطعة:

أ- وجهة نظر المكلف:

لا يتفق المكلف مع معالجة المصلحة في استبعاد مبلغ الضريبة المستقطعة المسددة للمصلحة لدفعات مختلفة تمت لأطراف غير مقيمة خلال السنوات ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م، ويفيد المكلف بأنه طبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، فإنه يقع عبء ضريبة دخل الأطراف غير المقيمة (استقطاع الضريبة) على الجهة المقيمة التي تقوم بدفع مبالغ إلى الأطراف الغير مقيمة مقابل الخدمات المقدمة من طرفهم.

فشرعت هذه المادة للمصلحة تحصيل الضريبة من الأطراف غير المقيمة وإزالة عبء تقديم إقرار ضريبي من غير المقيم، على أن يقوم الطرف المقيم بدفع المبالغ مباشرة إلى المصلحة والقيام بإجراءات أخرى، فتلتزم هذه المادة الأطراف المقيمة بدفع ضريبة دخل الطرف الغير مقيم طبقاً لمعدلات الضريبة المنصوص عليها باختلاف الخدمة المقدمة، ويتضح من ذلك أن الطرف المقيم يدفع بالنيابة عن الطرف غير المقيم مقابل الدخل المحقق له، وفي بعض الأوقات، لا يتمكن الطرف المقيم من الاستقطاع من الطرف غير المقيم لظروف العمل.

ولقد طالب المكلف بمبلغ الضريبة المستقطعة المدفوعة في الإقرار النهائي للسنوات ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م، والذي لم يتم حسمه من فاتورة الطرف الغير مقيم، وذلك لأسباب تجارية، كمصرف جائر الحسم طبقاً للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٩) من لائحته التنفيذية، ما يجعلها مصروف عمل عادي وضروري، ولكن من المحتمل أن المصلحة أساءت فهم مصروف الضريبة المستقطعة كضريبة دخل المكلف، فقامت باستبعاد المبلغ وفقاً للمادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل، ولا بد من ملاحظة أن ضريبة الدخل على النحو المنصوص عليه في المادة (١٣) هي ضريبة دخل، بينما الضريبة التي تستقطع في قضية المكلف هي مصروف عمل.

ب- وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة برد مبالغ الضريبة المستقطعة المحملة على المصروفات إلى الربح، لأنها لا تعتبر من المصروفات واجبة الحسم، إضافةً إلى أن المكلف (الجهة المقيمة) هو المسؤول عن استقطاع الضريبة من الجهة غير المقيمة التي قدمت له خدمات، وملتزم بسداد هذه الضريبة في مواعيدها إلى المصلحة تطبيقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥ هـ، والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، ولا يعني عدم تمكّن المكلف من استقطاع الضريبة أن يقوم بتحميلها على الحسابات بإدراجها ضمن المصاريف، حيث لا تعتبر من المصاريف جائزة الحسم كما جاء في المادة (١٣) فقرة (هـ، و) من نظام ضريبة الدخل، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف السماح له بحسم الضرائب التي استقطعها عن المبالغ المحولة لجهات غير مقيمة من الوعاء الضريبي، فيحين ترى المصلحة أن هذه الضرائب التي استقطعها وسدها المكلف غير جائزة الحسم. وبمراجعة متطلبات المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، فإن مَجُول المبالغ لغير مقيم مسئول عن استقطاع الضريبة، وبالتالي، فإن هذه الضريبة المستقطعة لا تمثل مصروفاً من مصروفات المكلف، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على عدم قبول المصلحة للضريبة المستقطعة مصروفًا جائز الحسم.

٣- فرض غرامة التأخير:

أ- وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على فرض غرامة تأخير بنسبة ١ % على الضريبة الإضافية الناشئة عن عدم السماح بحسم أتعاب الفروض إلى المركز الرئيسي، والضريبة المستقطعة على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك ومقايضات أسعار الفائدة. وفي هذا الشأن يود المكلف الإفادة بما يلي:

أ) أنه قد دأب على سداد الضرائب المستحقة بحسن نية وفقاً لنظام الضريبة حسب تطبيقه وتفسيره في حينه، وضمن المهلة النظامية المحددة.

ب) أن الأمر الذي تم بحثه في البندين ١ و ٢ بعاليه يخضع لخلاف من عدة أوجه بين المكلف والمصلحة، وتبعاً لذلك فإن أي ضريبة إضافية ناشئة عنه لا تخضع لغرامة تأخير وفقاً للتعميم رقم (٣) لسنة ١٣٧٩ هـ والتعميم رقم (٥) لسنة ١٣٩٣ هـ.

ج) كما أن تعميم رقم (٣) لسنة ١٣٧٩ هـ ينص على أنه "يكفي أن يقوم بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

د) علاوة على ذلك، فقد قضت لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها رقم (٦) ورقم (٤٨) لسنة ١٤٠١ هـ بأنه "لا ينبغي فرض غرامة تأخير في الحالات التي يوجد فيها خلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف"، وقد تأكد هذا القرار في مختلف قرارات لجان الاعتراض الابتدائية منها على سبيل المثال القرارات رقم (١٢) و(٤٣) و(١١٢) الصادرة في سنة ١٤٠٨ هـ.

هـ) كما تأيد رأي المكلف بعدة قرارات من اللجنة الاستئنافية، منها:

- القرارات رقم (٣٠٩) و(٣١٠) لعام ١٤٢١ هـ.

- القرار رقم (٤٤٩) لعام ١٤٢٤ هـ.

- القرار رقم (٤٥٢) لعام ١٤٢٤ هـ.

وبالنظر لما تقدم يرى المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية.

ب- وجهة نظر المصلحة:

لقد قامت المصلحة بفرض غرامة التأخير بناءً على المادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، والتي تضمنت بأنه على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يومًا مؤخرًا، ويتم احتسابها من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، وكذلك المادة (٦٨/١ب) من اللائحة التنفيذية والتي تضمنت بأنه في حال التأخير في تسديد الضريبة المستحقة، فإنه تفرض غرامة التأخير في السداد.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية والضريبة المستقطعة على الودائع قصيرة الأجل، في حين ترى المصلحة أن الغرامة المفروضة على المكلف تتماشى ومتطلبات نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وحيث إن اللجنة أبدت اعتراض المكلف على الضرائب الإضافية على الودائع قصيرة الأجل، فإنه ليست ثمة غرامات تأخير على هذا البند.

أما ما يتعلق بغرامات التأخير المتعلقة بفروق الضريبة والمترتبة على عدم اعتبار المصلحة الضريبة المستقطعة مصروفًا جائز الحسم، فحيث رفضت اللجنة اعتراض المكلف على عدم اعتبار الضريبة المستقطعة مصروفًا جائز الحسم، فإن احتسابها من ضمن المصاريف يعد مخالفة للنظام نتج عنها فروق ضريبية غير مسددة، مما يوجب الغرامة على تأخير سدادها، وبالتالي ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على فرض هذه الغرامة الناتجة من عدم التزامه بمتطلبات نظام ضريبة الدخل.

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

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، وفقاً لحجتيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. فيما يتعلق بما يراه المكلف أخطاء غير مقصودة:

أ. انتهاء الخلاف حول بند "إيرادات تشغيلية أخرى" بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

ب. تأييد اعتراض المكلف على تكرار استقطاع الضريبة على الأرصدة الافتتاحية المضمنة في الرصيد النهائي المحول، وفقاً لحجتيات القرار.

٢. رفض اعتراض المكلف على عدم اعتبار الضرائب المستقطعة من المبالغ المحولة لغير المقيمين مصروفًا جائز الحسم، وفقاً لحجتيات القرار.

٣. فيما يتعلق بغرامة التأخير:

أ. عدم إيجاب غرامة تأخير سداد فروق الضريبة الناتجة عن استقطاع المصلحة لضريبة إضافية لم تؤيدها اللجنة كما في القرار (١ ب) أعلاه، وفقاً لحجتيات القرار.

ب. رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير سداد فروق الضريبة الناتجة عن عدم قبول المصلحة للضريبة المستقطعة مصروفًا جائز الحسم، حيث رفضت اللجنة اعتراض المكلف عليه في القرار (٢) أعلاه، وفقاً لحجتيات القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسبقًا إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يومًا 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