

(القرار رقم ٢٢ لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية

بشأن اعتراض شركة (أ)

برقم (٦) لعام ١٤٣٦هـ

على ربط مصلحة الزكاة والدخل لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، وبعد:

ففي يوم الأربعاء ١٠/٩/١٤٣٧هـ انعقدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

١ - الدكتور.....	رئيساً
٢ - الدكتور.....	نائب الرئيس
٣ - الدكتور.....	عضواً
٤ - الدكتور.....	عضواً
٥ - الأستاذ.....	عضواً
٦ - الأستاذ.....	سكرتيراً

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ٢٦/٧/١٤٣٧هـ وممثلين عن المكلف، كما حضر و وممثلين عن المصلحة للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)، على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على حساباتها لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

ويعترض المكلف على:

١. فروق المشتريات الخارجية.

٢. غرامة التأخير.

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ٣٢٨٧/١٦/١٤٣٦هـ وتاريخ ١٢/٥/١٤٣٦هـ على النحو الآتي:

أولاً: الناجية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف بالربط الضريبي لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م بخطابها رقم ٣/٢٤٨٦/٢٨ وتاريخ ٣/٥/١٤٣٣هـ، وقد اعترض المكلف على هذا الربط بخطابه المقيد لدى المصلحة برقم ٣/٥١٨٨ وتاريخ ٣/٥/١٤٣٣هـ، وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من

الناحية الشكلية لتقديمه خلال الأجل المحدد بستين يومًا من تاريخ البلاغ بالربط الضريبي وفقًا للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ.

ثانيًا: الوقائع:

خلال جلسة الاستماع سألت اللجنة ممثلي المكلف: لم تقبل المصلحة وجهة نظركم لعدم تقديم المستندات المؤيدة لبند المشتريات الخارجية، فهل لديكم ما تقدمونه حيال ذلك؟ فأجابوا: نقدم مذكرة توضح وجهة نظرنا وفيها ملحق رقم ٤ صور من المستندات الخاصة بالاستيرادات. وبعرض المستندات المقدمة على ممثلي المصلحة، علق ممثلو المصلحة بالتمسك بما ورد في مذكرة المصلحة المرفوعة للجنة سابقًا، وبسؤال الطرفين إذا كان لديهم أي إضافة أو تعليق، فاكثفوا بما تم تقديمه سابقًا.

هذا، وقد جاء في المذكرة المقدمة من ممثلي المكلف خلال جلسة الاستماع: "نشير إلى خطاب سعادتك رقم ٦٢/٥٠٠ بتاريخ ٢٠١٦/٤/٣٠هـ (٢٠١٦/٢/٩) الذي أبلغتم به موكلنا المذكور أعلاه بأن اللجنة الموقرة حددت يوم ١٤٣٧/٧/٢٧هـ (٢٠١٦/٥/٣) كموعدها لمناقشة اعتراض موكلنا على الربط الضريبي والزكوي النهائي الذي أجرته المصلحة على السنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ و ٢٠١٠.

كما نشير إلى خطاب المصلحة رقم ١٤٣٦/١٦/٣٢٨٧ المرفق بخطاب سعادتك المذكور أعلاه متضمنًا ملاحظات المصلحة حول اعتراض شركة (أ). وفي هذا الخصوص تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أنها قد أجابت على معظم ملاحظات المصلحة في خطاب اعتراضها رقم ١٢-٢٩٢٧ (الملحق ١) والخطاب رقم ١٤-٢٢١١ (الملحق ٢). بيد أنه يسر شركة (أ) أن تقدم فيما يلي وجهة نظرها مرة أخرى للاطلاع اللجنة الموقرة:

١-١ - رفض اعتماد المشتريات ٥٩,٨٠٦,٠٦٢-٢٠٠٩ ريال سعودي

٢٠١٠-٩٥,٢٧٠,٩٢١ ريال سعودي

إن شركة (أ) غير موافقة على وجهة نظر المصلحة، وتود أن تقدم التوضيحات التالية لاطلاع اللجنة الموقرة:

١ - المشتريات كانت معفاة من الرسوم الجمركية.

يود موكلنا إفادة اللجنة الموقرة بأن مشترياته الخارجية كانت معفاة من الرسوم الجمركية. نرفق في الملحق ٣ نسخة من القرار الوزاري الصادر في هذا الشأن لاطلاع اللجنة الموقرة، واستنادًا إلى الإعفاء من الرسوم الجمركية لم يكن يتوجب على موكلنا دفع رسوم جمركية على استيراد المواد الأولية والآلات والمعدات وقطع الغيار في ٢٠٠٩ و ٢٠١٠.

٢-١ عملية الشراء

يود موكلنا أن يوضح فيما يلي عملية شراء وشحن المشتريات الخارجية لاطلاع اللجنة الموقرة:

١) تم إعداد أمر الشراء من قبل شركة (أ) إلى (ب)، الإمارات العربية.

٢) أصدرت (ب) الفاتورة التجارية والتي سددتها شركة (أ) عند استلامها المواد، وسجلت الفاتورة التجارية كمشتريات في الدفاتر المحاسبية لشركة (أ).

٣) استخدمت (د)، لشحن المواد إلى شركة (أ).

٤) قامت (د) سهوًا بإصدار فواتير الشحن للمواد المشحونة بسعر وحدة أقل للبند بدلًا من القيمة الصحيحة المدرجة في الفواتير التجارية. وقد نشأ هذا الخطأ غير المقصود نتيجة لما فهمته بأن المواد كانت معفاة من الرسوم الجمركية في المملكة العربية السعودية، ولذا فإن قيمة المواد لم يكن مهمة لأغراض الاستيراد.

٣-١ سبب الفرق في القيمة

تلاحظ اللجنة الموقرة من الحقائق أعلاه أن الفرق في القيمة بين الاستيرادات المسجلة في الدفاتر المحاسبية لشركة (أ) والاستيرادات وفقاً لسجلات مصلحة الجمارك قد نشأ بشكل رئيسي نتيجة إدراج قيمة المواد المستورة في فواتير الشحن دون قصد بالنقص مقارنة بالمبلغ المدرج في الفاتورة التجارية وأوامر الشراء الصادرة على النحو المذكور أعلاه.

علمًا بأن المبالغ التي دفعت من قبل شركة (أ) مقابل الفواتير التجارية التي كست أوامر الشراء قد صدرت من قبل شركة (أ) لـ (ب). ولذا فإن السجلات المحاسبية لشركة (أ) مبنية على هذه الفواتير التجارية وأوامر الشراء والمبالغ المدفوعة.

إن فواتير الشحن تمثل الأساس الذي يقوم عليه تسجيل قيمة الاستيرادات في سجلات مصلحة الجمارك ولكن فواتير الشحن هذه لم تشكل جزءًا من السجلات المحاسبية.

وتدرك اللجنة الموقرة أن إدراج قيمة المواد المشحونة بالنقص سهوًا في فواتير الشحن لم يسفر عن أي خسارة في أموال خزينة الدولة؛ لأن شركة (أ) كانت قد حصلت على إعفاء من الرسوم الجمركية على الاستيرادات من وزارة التجارة والصناعة في المملكة العربية السعودية.

٤-١ المستندات المرفقة

وتأييدًا للتوضيحات أعلاه، يسر شركة (أ) أن ترفق في الملحق ٤ المستندات التالية التي سبق وتم تقديمها للمصلحة:

- نسخة من أمر شراء شركة (أ) يتضمن وصفًا وقيمة المواد التي سيتم استيرادها.
- نسخة من إشعارات استلام البضاعة التي تثبت استلام المواد من قبل شركة (أ).
- نسخة من الفواتير التجارية التي تظهر نفس قيمة المواد المستورد، كما في أمر الشراء الصادر من قبل شركة (أ).
- نسخة من فاتورة الشحن التي تظهر قيمة المواد المستوردة بالنقص.
- نسخة من خطاب الإعفاء الصادر من وزارة التجارة والصناعة بمنح شركة (أ) إعفاء عامًا على استيراداتها.
- كشفًا من وزارة التجارة والصناعة ينص بالتحديد على إعفاء بنود متعددة من الرسوم الجمركية بما في ذلك البنود المذكورة في عينة فواتير الشحن المذكورة أعلاه.

٥-١ ردًا على ملاحظات المصلحة بأن شركة (أ) لم تقدم المستندات اللازمة لتأييد موقفها، تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن ما تقدم من توضيحات ونسخ المستندات المقدمة في الملحق ٤ تثبت بوضوح أن الفرق بين المبالغ المدرجة في سجلات مصلحة الجمارك والمشتريات الخارجية من واقع الإقرارات الضريبية/ الزكوية لشركة (أ) هو فرق مبرر ومؤيد حسب الأصول بالمستندات الثبوتية. بيد أنه بالنسبة لطلب المصلحة تقديم مطابقة مفصلة للمبالغ من واقع سجلات مصلحة الجمارك مع المشتريات الخارجية المصرح عنها في الإقرارات الضريبية/ الزكوية لشركة (أ)، تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أنه بالنظر إلى الخلاف بين الشركاء، فإنه ليس بالإمكان الوصول إلى مستندات الاستيراد لإعداد المطابقة المطلوبة. ولكن في ضوء التوضيحات والمستندات المقدمة في النقاط ١-١ إلى ٤-١ أعلاه تعتقد شركة (أ) أن تكاليف المشتريات الخارجية المسجلة في الإقرارات هي مصروف فعلي جائر الحسم.

٦-١ وبالنسبة إلى القرارات رقم ١٢٧٨ ورقم ١٢٩٩ ورقم ١٣٠٠ ورقم ١٣١٨ التي أشارت إليها المصلحة، تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أنها ليست على علم بهذه القرارات. وبناء على ذلك، تأمل شركة (أ) أن تتكرم المصلحة بتزويدها بنسخة من القرارات المذكورة أعلاه لتقديم ملاحظاتها بشأنها.

ملخص:

بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد شركة (أ) أن مبالغ المشتريات الخارجية المذكورة أعلاه والمصرح عنها في الإقرارات الضريبية/ الزكوية لشركة (أ) عن العامين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ هي مصاريف عمل حقيقية، ولذلك ينبغي اعتمادها كتكلفة فعلية جائزة الحسم بالكامل.

٢- غرامة التأخير

إن شركة (أ) غير موافقة على وجهة نظر المصلحة، وتود أن تقدم التوضيحات التالية لاطلاع اللجنة الموقرة: وقبل تقديم وجهة نظرها المفصلة، تود شركة (أ) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى أن الاعتراض على غرامة التأخير يكون من الموضوعين التاليين:

١- هل ينبغي تطبيق غرامة التأخير على الضريبة الإضافية المفروضة؟

٢- إذا كانت غرامة التأخير منطبقة، ما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتسابها؟

وبناء على ذلك، يسر شركة (أ) أن تعرض فيما يلي وجهات نظرها المفصلة بشأن الموضوعين أعلاه في قسمين منفصلين (هما "أ" و"ب"):

أ- يجب عدم فرض أي غرامة تأخير على الضريبة الإضافية المفروضة.

أ- ١ لقد تقيدت شركة (أ) بالنظام الضريبي بشكل صحيح.

تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أنها كانت دائماً تسدد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستحقة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد. لذلك، وبما أن شركة (أ) قد وفّت بالتزاماتها المالية وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد، فإنه ليس هناك أي مبرر لإجراء المصلحة بفرض أي غرامة تأخير على ضريبة الدخل الإضافية، لا سيما وأن ضريبة الدخل الإضافية لم تكن مقبولة لدى الشركة، وهي قيد الاعتراض أمام اللجنة المختصة.

أ- ٢ الخلاف الفني بين المكلف والمصلحة

أ- ٢- ١ في رأي المصلحة أن الفرق بين المبالغ المشتريات الخارجية المصرح عنها في الإقرارات الضريبية/ الزكوية لشركة (أ) عن العامين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ والمبالغ المدرجة في سجلات الجمارك يجب عدم اعتمادها كمصروف فعلي جائر الحسم في حين أن شركة (أ) تعتقد أن الفروق المذكورة أعلاه هي مصاريف فعلية لها مبررها على أساس الأسباب المذكورة في النقطة ١ أعلاه. وبناء على ذلك، فإن هذا الموضوع محل خلاف فني بين شركة (أ) ومصلحة الزكاة والدخل، ولذلك فإن أي ضريبة شركات إضافية ناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير.

أ- ٢- ٢ قرارات لجان اعتراض صادرة بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد.

(أ) القرار رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ.

تود شركة (أ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ، والذي قضت فيه اللجنة الابتدائية بعدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني واضح بين المصلحة والمكلف.

"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 ١٢ لعام ١٤٣٠هـ في الملحق ٥.

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

أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية كما مشابهاً بقرارها رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ، حيث قضت بما يلي:

"بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة ... حسب وجهة نظر المكلف، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل الخلاف 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 ٦.

ج- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٠ لعام ١٤٣٣هـ.

وفي القرار رقم ١٠ لعام ١٤٣٣هـ الصادر حديثاً أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية كما مشابهاً على النحو التالي:

".. 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 الصفحات ذات الصلة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٠ في الملحق ٧.

أ-٢-٣ وكما تدرك اللجنة الموقرة، فإنه بوجود هذا الخلاف الفني لا يوجد ما يبرر للمصلحة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الدخل الإضافية المفروضة، ولذلك رفضت لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة في قراراتها المقتطعة بعاليه، إجراء المصلحة بفرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية بسبب وجود خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة حول موضوع الاعتراض.

ب- يجب أن تبدأ فترة غرامة التأخير بعد استكمال إجراءات الاعتراض / الاستئناف.

طلبت المصلحة من شركة (أ) تسديد غرامة التأخير المترتبة على فرق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المتوجب الدفع من تاريخ الاستحقاق (أي تاريخ تقديم الإقرار) وحتى تاريخ السداد بنسبة ١% عن كل ٣٠ يوماً من التأخير. إن موكلنا غير موافق على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه بشأن تاريخ الاستحقاق، ويود أن يقدم لسعادتك التوضيحات التالية:

ب-١ القراران الاستئنافيان رقم ١٣٣٣، ورقم ١٣٥٥.

قبل تقديم وجهة نظرها المفصلة تود شركة (أ) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قراري اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٢٤هـ ورقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥هـ، حيث حكمت فيهما اللجنة الاستئنافية الموقرة بأن غرامة التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ صدور القرار النهائي، وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

نورد فيما يلي مقتطفات للأجزاء ذات الصلة من القرارين الاستئنافيين المذكورين أعلاه تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة:

(أ) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٣٣ 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 الاستئنافية رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٤هـ في الملحق ٨ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة:

(ب) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٥٥ 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 الاستئنائي رقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥هـ في الملحق ٩ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

(ج) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٢٣٤ لعام ١٤٣٤هـ.

ودون الإخلال بالحقائق ووجهات النظر المذكورة أعلاه تود شركة (أ) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة أيضًا إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٢٣٤ لعام ١٤٣٤هـ الذي قضت فيه اللجنة الاستئنافية الموقرة بتحديد غرامة التأخير بنسبة ٢٥% من الضريبة المستحقة، حيث حكمت بما يلي:

"وبناء عليه ترى اللجنة أن الخلاف بين الطرفين منتهٍ لعدم استئناف المصلحة قرار اللجنة الابتدائية فيما قضى به من تأييد المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة تأخير بمبلغ (١,٣٦١,١٢٨) ريال سعودي بواقع ٢٥% من الضريبة الواردة في الربط، واتفاقهما على أن الغرامة تستحق بواقع ١% عن كل ثلاثين يوم تأخير من نهاية الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي وحتى تاريخ السداد على ألا تزيد الغرامة عن ٢٥% من الضريبة المستحقة حتى لا يضر المكلف من اعتراضه واستئنافه".

نرفق نسخة من القرار الاستئنائي في الملحق ١٠ تسهيلاً لاطلاع سعادتكم.

ب-٢ غرامة التأخير بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد، والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يسري مفعولها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائيًا بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض / الاستئناف.

إن نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر في أبريل ٢٠٠٤ يتضمن مادتين في النظام الضريبي هما ٧٦ و ٧٧، وثلاث 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 بالتحديد موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر 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 وتطبق في ظروف مختلفة بالكامل. إن 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 لاطلاع اللجنة الموقرة تم تصنيف غرامة التأخير المستحقة بموجب النظام الضريبي واللائحة التنفيذية تحت ثلاثة أقسام كما يلي:

التأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية

<p>غرامة التهرب (المادة ٧٧ (ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية).</p>	<p>الغرامة على التأخر في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستحقة (المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية)</p>	<p>الغرامة على التأخر في تقديم إقرار ضريبة الدخل حسبما تنص عليه المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد (المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية)</p>
<p>تطبق بنسبة ٢٥% من التزام الضريبة/ ضريبة الاستقطاع المربوط (ليست قائمة على أساس المدة)</p>	<p>اعتبارًا من تاريخ استكمال الربط (تاريخ قبول المكلف للالتزام الإضافي أو تاريخ إنهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف)</p>	<p>اعتبارًا من تاريخ استحقاق تقديم إقرار ضريبة الدخل بموجب المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد.</p>

إن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة عن بعضها تمامًا. وإن 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 [القسم (١) أعلاه] 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، فإنه يتضح من غير أدنى ريب أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ انتهاء إجراءات الاعتراض.

ومن ناحية أخرى، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يهدفان بشكل متعمد إلى معاقبة المكلف الذي لم يتقيد بالمتطلبات النظامية لتقديم الإقرار الضريبي في مواعده. ولذلك فإن الغرامة المستحقة بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي في مواعده بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية تنص بوضوح على أنه يجب احتساب الغرامة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي.

وكما تدرك اللجنة الموقرة، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان بشكل واضح على المواعيد النظامية لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة بموجبه، والضريبة المستحقة بموجب الإقرار نهائية.

وفي حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في مواعده، أو عدم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار في مواعده، فإن الغرامة تفرض بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية من تاريخ الموعد النظامي حسبما ورد بشكل واضح في المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية. ومن ناحية أخرى إذا قامت المصلحة بإجراء أي تعديل على الوعاء الضريبي عند إجراء الربط النهائي، فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة لتعديل المصلحة على الوعاء الضريبي لا تكون "نهائية" لحين

استكمال كافة إجراءات الاعتراض/ الاستئناف حسبما نص عليه النظام. إن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة الربط النهائي تستند فقط إلى رأي مصلحة الزكاة والدخل وليست بموجب النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية.

ولذا فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يمنحان فرصة للمكلف لكي يعترض على رأي المصلحة بموجب عريضة اعتراض. علمًا بأن لجان الاعتراض/ الاستئناف وديوان المظالم فقط هي من يملك صلاحية تحديد المبلغ النهائي للضريبة المستحقة بموجب الربط. وعليه، فإن الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٧ (أ) والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية، ينبغي احتسابها من تاريخ استكمال إجراءات الاعتراض/ الاستئناف.

وفي هذا الخصوص تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أنه بعد أن يتم تقديم الإقرار للمصلحة فإن استكمال الربط يستغرق الكثير من الوقت لإصدار الربط، واستكمال كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف يستغرق وقتًا طويلًا. وعلى سبيل المثال نورد فيما يلي تواريخ استكمال الربط الضريبي لعام ٢٠١٠ لاطلاع اللجنة الموقرة:

التواريخ	المراحل المختلفة لاستكمال الربط
١٤٣٢/٧/٢٦ هـ (٢٠١١/٤/٣٠)	تاريخ تقديم الإقرار
	تاريخ إصدار الربط النهائي
١٤٣٣/٤/٧ هـ (٢٠١٢/٢/٢٩)	تاريخ تقديم الاعتراض على الربط النهائي
١٤٣٣/٦/٤ هـ (٢٠١٢/٤/٢٥)	تاريخ جلسة استماع اللجنة الابتدائية
١٤٣٧/٧/٢٦ هـ (٢٠١٦/٥/٣)	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 الاستئنافي
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 إقرار استقطاع الضريبة الذي يحكمه نظام ضريبة الدخل الجديد، فإن المكلف لا يملك أي سيطرة على جميع تواريخ استكمال الربط وإجراءات الاعتراض/ الاستئناف. وفي ضوء ما تقدم، تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأن احتساب غرامة التأخير على الضريبة من تاريخ تقديم الإقرارات يعتبر موقفاً غير مبرر على الإطلاق.

ب- ٣ غرامة عدم تقديم الإقرار بموجب المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد.

والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية

إن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية، يفرضان غرامة التأخير بسبب عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة المحددة بالنظام كما يلي:

المادة ٦٧ (١) من اللائحة التنفيذية تورد الحالات التي تفرض فيها غرامة التأخير عند عدم تقديم الإقرار بموجب المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد:

الغرامات

المادة السابعة والستون

٢- تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية.

ب- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد، حتى لو قدم في الموعد النظامي.

ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار، حتى لو قدم الإقرار في الموعد النظامي ووفقاً للنموذج المعتمد.

د- عدم إشعار المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف والسداد بموجبه.

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال ستين يوماً من نهاية السنة الضريبية".

المادة ٧٦ (أ) و(ب) والمادة ٦٧ (٢) تنص على أساس احتساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي حسبما هو ملخص أدناه:

١ - ١% من إجمالي الإيرادات وبحد أقصى قدره ٢٠,٠٠٠ (عشرون ألف ريال).

٢- أو ٥% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً من الموعد النظامي.

٣- ١٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً، ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.

٤- ٢٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً، ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

٥- ٢٥% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

المادة ٧٦ (ج) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية، تورد تعريفاً للمبلغ الذي تنطبق عليه غرامات التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي وعلى النحو التالي:

"المادة السادسة والسبعون: الغرامة من عدم تقديم الإقرار:

ج- تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام".

المادة السابعة والستون

٣- تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة، والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد".

وبما أن الموضوع محل النقاش لا يتعلق بالغرامات بسبب التأخر في تقديم الإقرارات، فإن الغرامة المنصوص عليها في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من لائحته التنفيذية لا ينطبقان على هذه الحالة.

ب- ٤ غرامة تأخير السداد بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد.

والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية

المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يفرضان غرامة تأخير في حالة التأخر في دفع ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع والضريبة على أقساط معجلة. وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد. تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن تاريخ استحقاق الضريبة معرف في المادة ٧١ (٢) والتي نوردتها فيما يلي:

"المادة الحادية والسبعون

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 أو الاستئنافية 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 التأخر 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) و٦٨ لا يقصد منهما معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال موقف مبلغ الضريبة المستحق نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن المصلحة قد أخطأت في فهم أحكام المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية، والتي نصت على فرض غرامة التأخير بسبب عدم تقديم المكلف للإقرار ضمن الفترة المحددة بالنظام. وبما أن الموضوع محل النقاش لا يتعلق بالغرامات على التأخر في تقديم الإقرارات، فإن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية لا ينطبقان على هذه الحالة.

ويسر شركة (أ) أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لإطلاع اللجنة الموقرة:

المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية

١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم 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 والستين من النظام وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

٢- لا يتوجب احتساب الغرامة المحددة بواقع ١% من الضريبة غير المسددة إذا لم يكتمل مدة التأخير ثلاثين يومًا من تاريخ الاستحقاق.

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 في 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.

كما أن المطالبة بسداد غرامة تأخير بنسبة ١% على أمور هي محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، وعندما يكون التأخير في إنهاء موقف المبلغ المستحق ناتجًا بشكل رئيسي عن طول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم، هي مطالبة لا مبرر لها على الإطلاق وتتناقض مع أحكام نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية.

ب- ٥ كما تم توضيحه بالتفصيل في النقطتين (ب-٢) و(ب-٣) أعلاه، فإن المادتين رقم ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد ورقم ٦٧ من اللائحة التنفيذية مختلفتان ومستقلتان تمامًا عن المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية. ولذلك فإن أحكام المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على الغرامة التي تستحق بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية.

كذلك تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن غرامة التأخير بموجب المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية على ضريبة الدخل الإضافية المربوطة من قبل المصلحة والتي هي قيد الاعتراض يجب أن تكون مستحقة من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا وفقًا للمادة ٧١(٢) من اللائحة التنفيذية والتي نوردتها فيما يلي تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة:

المادة الحادية والسبعون

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 أو الاستئنافية أو ديوان المظالم".

(أ) استنادًا إلى الحقائق والتوضيحات المذكورة أعلاه تعتقد شركة (أ) أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير من قبل المصلحة على ضريبة الدخل الإضافية المفروضة نظرًا لوجود خلاف فني حقيقي بين شركة (أ) والمصلحة حول المسائل قيد النقاش. ولذا فإن أحكام المادة ٧٧ والمادة ٦٨ من النظام الضريبي واللائحة التنفيذية على التوالي يجب ألا تطبق على هذه الحالة. علمًا بأن موقف شركة (أ) المذكور أعلاه قد تأيد بقرارات لجنة الاعتراض الابتدائية المقطعة في النقطة ٩ (أ-٢-٢) أعلاه.

(ب) دون الإخلال بموقفها المذكور في النقطة ٩ (أ) أعلاه تعتقد شركة (أ) أنه حتى لو قررت لجان الاعتراض/ ديوان المظالم فرض غرامات تأخير فإن غرامة التأخير - إن وجدت، والمفروضة على هذا النحو على ضريبة الدخل الإضافية- ينبغي أن تحتسب من تاريخ استنفاد إجراءات الاعتراض والاستئناف، أي تاريخ صدور قرار ديوان المظالم، وحتى تاريخ تسديد التزام ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافي النهائي. وقد تأيد موقف شركة (أ) المذكور أعلاه بقراري اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٥ هـ ورقم ١٣٥٥ هـ ورقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥ هـ حسبما هو مقتطف في النقطة ٩ (ب-١) أعلاه.

٢: الخلاصة النهائية:

تأمل شركة (أ) أن تتكرم اللجنة الموقرة بالإيعاز للمصلحة بإجراء ربط معدل يتم فيه:

اعتماد كامل مبلغ المشتريات الخارجية (المذكورة في النقطة ١ أعلاه) كتكلفة فعلية جائزة الحسم.

إلغاء غرامة التأخير على ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ (المذكورة في النقطة ٢ أعلاه) والناشئة عن رفض اعتماد المشتريات".

ثالثًا: الناحية الموضوعية:

١. فروق المشتريات الخارجية.

أ- وجهة نظر المكلف:

"رفضت المصلحة اعتماد مبالغ المشتريات المذكورة أعلاه باعتبارها "مصاريف محملة بالزيادة". والمفهوم لدى موكلنا أن المصلحة احتسبت المصاريف المحملة بالزيادة المذكورة أعلاه، على النحو التالي:

٢٠١٠	٢٠٠٩	
ريال سعودي	ريال سعودي	
١٢٤,٨٤٠,٧٠٠	٧٢,٠٦٢,٣٨٦	المشتريات الخارجية المصرح عنها في الإقرار الضريبي/ الزكوي
٢٩,٥٦٩,٧٧٩	١٢,٢٥٦,٣٨٦	قيمة المستوردات التي أكدتها مصلحة الجمارك مباشرة لمصلحة الزكاة والدخل
٩٥,٢٧٠,٩٢١	٥٩,٨٠٦,٠٦٢	الفرق

تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن المشتريات المصرح عنها في الإقرارات الضريبية/ الزكوية للسنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ كانت تستند إلى الفواتير المستلمة من الموردين. كما تم التصريح عن هذه المشتريات أيضًا في القوائم المالية المدققة للسنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠.

إن شركة (أ) هي الآن بصدد الحصول من مصلحة الجمارك على تفاصيل المستوردات مع سجلاتها وتزويد مصلحة الزكاة والدخل بتوضيحات للفروق المذكورة أعلاه ليتسنى للمصلحة إجراء ربط معدل يتم فيه اعتماد المشتريات المصرح عنها في الإقرارات الضريبية/ الزكوية كتكلفة فعلية جائزة الحسم.

إلحاقًا إلى خطابنا رقم ١٤-٢٢١١ (الملحق ١) تود شركة (أ) أن تؤكد مرة أخرى للمصلحة الموقرة أنه ليس باستطاعتها حاليًا الوصول إلى مستندات الاستيراد الخاصة بالشركة بسبب الخلاف بين الشركاء ولذلك ليس باستطاعتها إجراء مطابقة تامة بين الاستيرادات وفقًا لسجلات الشركة والاستيرادات من واقع سجلات مصلحة الجمارك.

في هذا الخصوص ستكون شركة (أ) شاكرة لو تكرمت المصلحة الموقرة بإجراء ربط معدل على السنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ بناءً على التوضيحات المقدمة بموجب خطابنا رقم ١٤-٢٢١١ يتم فيه اعتماد المشتريات الخارجية البالغة ٥٩,٨٠٦,٠٦٢ ريال سعودي و ٩٥,٢٧٠,٩٢١ ريال سعودي على التوالي؛ أما إذا تعذر ذلك يرجى إحالة قضيتها إلى لجنة الاعتراض الابتدائية لتتفضل بدراستها.

ملخص:

يعتقد موكلنا أن المبالغ المذكورة أعلاه هي مصاريف عمل حقيقية، ولذا ينبغي اعتمادها بالكامل كتكلفة فعلية جائزة الحسم".

ب- وجهة نظر المصلحة:

السنوات	٢٠٠٩م	٢٠١٠م
قيمة فروق المشتريات الخارجية	٥٩,٨٠٦,٠٦٢	٩٥,٢٧٠,٩٢١
ما يخص الشق الزكوي (٧٠%)	٤١,٨٦٤,٢٤٣	٦٦,٦٨٩,٦٤٥
قيمة الزكاة	١,٠٤٦,٦٠٦	١,٦٦٧,٢٤١
ما يخص الشق الضريبي (٣٠%)	١٧,٩٤١,٨١٩	٢٨,٥٨١,٢٧٦
قيمة الضريبة	٣,٥٨٨,٣٦٤	٥,٧١٦,٢٥٥

توضح المصلحة أنه بمراجعة المشتريات الاستيرادية من الخارج المدرجة في الإقرار المقدم من المكلف ومطابقتها مع البيان المستخرج من مصلحة الجمارك تبين وجود الفروقات الآتية:

السنوات	٢٠٠٩م	٢٠١٠م
قيمة المشتريات الخارجية بالإقرار	٧٢,٠٦٢,٤٤٨	١٢٤,٨٤٠,٧٠٠
قيمة المشتريات الخارجية طبقًا لبيان الجمارك	١٢,٢٥٦,٣٨٦	٢٩,٥٦٩,٧٧٩
الفروق المحملة بالزيادة	٥٩,٨٠٦,٠٦٢	٩٥,٢٧٠,٩٢١

وعليه، قامت المصلحة بمعالجة هذه الفروق تطبيقاً لتعميم المصلحة رقم (٩/٢٠٣٠) وتاريخ ١٥/٠٤/١٤٣٠هـ الذي أكد على التحقق من صحة الفروق الناتجة من مقارنة بيانات المشتريات الخارجية المدرجة بإقرار المكلف مع تلك الواردة في بيان مصلحة الجمارك، وفي حالة التحقق من صحة هذه الفروق يتم معالجتها كالتالي:

الحالة الأولى: إذا كانت القيمة المدرجة بإقرار المكلف أقل من الواردة في بيان مصلحة الجمارك، فهذا يعني أن المكلف قام بإخفاء جزء من نشاطه وعليه يتم محاسبة المكلف عن أرباح هذه الفروق.

الحالة الثانية: وهي أن القيمة المدرجة في إقرار المكلف أكبر من تلك الواردة في بيان مصلحة الجمارك، وهي الحالة التي تنطبق على المكلف، وهذا يشير إلى أن المكلف قام بتضخيم تكلفة المشتريات من الخارج بدون مستندات مما يؤثر على تخفيض الأرباح بهذه التكلفة، وفي هذه الحالة يتم إضافة هذه الفروق بالكامل إلى صافي ربح المكلف، وهو كما قامت به المصلحة وذلك لعدم تقديم المكلف المستندات التي تؤيد هذه الفروق، على الرغم من مطالبته بتقديمها أكثر من مرة، وذلك بموجب خطاباتنا رقم (٨/٥١٣٨) وتاريخ ٢٧/٠٧/١٤٣٣هـ، ورقم (٢٣/٣٨٥٣) وتاريخ ٢١/٠٥/١٤٣٤هـ ولم يقدمها حتى تاريخه على الرغم من أنه أوضح في الاعتراض المقدم منه بتاريخ ٤/٦/١٤٣٣هـ أن الشركة بصدد الحصول من مصلحة الجمارك على تفاصيل المستوردات من سجلات وتزويد المصلحة بتوضيحات الفروق.

إلا أنه وحتى تاريخه، على الرغم من مرور ما يقرب من ثلاث سنوات على هذه الاعتراض، لم يقدم للمصلحة أي مستندات توضح طبيعة هذه الفروق مع مراعاة أن المكلف قام بسداد إجمالي الزكاة والضريبة المستحقة عليه والناتجة عن فروق المشتريات الخارجية (وذلك مع الاحتجاج)، وقد أيدت اللجنة الاستئنافية الضريبية إجراء المصلحة في هذه الشأن بالعديد من القرارات الصادرة من اللجنة، ومنها على سبيل المثال القرارات أرقام (١٣١٨، ١٣٠٠، ١٢٩٦، ١٢٧٨) لعام ١٤٣٤هـ والقرار رقم (١٣٦٨) لعام ١٤٣٥هـ التي انتهت جميعها إلى أن البيانات المستخرجة من مصلحة الجمارك تعد بيانات وقرينة أساسية من طرف محايد، وفي حال عدم مقدرة المكلف على إثبات هذه الفروقات مستندياً يتم إضافتها لأرباح العام لأنها تعتبر تضخيماً في التكلفة غير مستندي من قبل المكلف يستلزم معه إضافتها للأرباح، وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.

ت- الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يعترض على إضافة فرق المشتريات الخارجية إلى نتيجة عامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، حيث يرى أن المشتريات المصرح عنها في الإقرارات الضريبية طبقاً للفواتير. ويرجع سبب الفرق بين المحمل على المصاريف والسجل لدى مصلحة الجمارك هو تصريح الشركة عن قيمة المشتريات الخارجية بالنقص دون قصد، علمًا بأن المشتريات الخارجية للمكلف كانت معفاة من الرسوم الجمركية. بينما ترى المصلحة أنه تبين لها وجود فرق بين قيمة المشتريات الخارجية المدرجة بالإقرارات لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م، وبين ما هو مسجل لدى مصلحة الجمارك لذات الأعوام، ونظراً لتضخيم المكلف لقائمة الدخل بفرق المشتريات الخارجية دون تقديم مستندات لذلك، فإن هذا الفرق يضاف لنتيجة العام ويخضع للزكاة.

وبرجوع اللجنة لملف القضية وسماع آراء الطرفين، تبين أن المكلف صرح في الإقرارات الضريبية في البند رقم ١٠٦٠٣ (مشتريات من الداخل بمبلغ ٧,٥٤٧,٠٥٠ ريال لعام ٢٠٠٩م ومبلغ ١٢,٠٦٠,٧٤٩ ريال لعام ٢٠١٠م) والبند رقم ١٠٦٠٢ (مشتريات من الخارج) على النحو التالي:

العام	المشتريات الخارجية	الاستيرادات طبقاً للجمارك	الفرق
م٢٠٠٩	٧٢,٠٦٢,٤٤٨ ريال	١٢,٢٥٦,٣٨٦ ريال	٥٩,٨٠٦,٠٦٢ ريال
م٢٠١٠	١٢٤,٨٤٠,٧٠٠ ريال	٢٩,٥٦٩,٧٧٩ ريال	٩٥,٢٧٠,٩٢١ ريال

ويلادظ أن المكلف قد بالغ في تكلفة المشتريات الخارجية المحملة على قائمة الدخل لعامي م٢٠٠٩ و م٢٠١٠، وحيث إن المعلومات الواردة من مصلحة الجمارك السعودية مستخرجة بناء على المستندات والفواتير المرفقة بالبضائع الواردة للمملكة فعلياً، والتي يفترض أن المكلف يستند إليها عند تسجيل القيود المحاسبية، وحيث إن المكلف ملزم بالتصريح عن كافة الاستيرادات طبقاً لنظام الجمارك السعودية.

ولا يوجد فرق بين كون هذه البضائع معفاة من الجمارك - حسب ادعاء المكلف- أو غير معفاة؛ لأن الأصل هو التصريح عن قيمة الواردات الجمركية طبقاً للفواتير والمستندات الحقيقية، ولا يمكن قبول الخطأ الذي يدعيه المكلف في الفواتير المقدمة للجمارك؛ لكون الفارق كبير ويمثل عدة استيرادات خلال العامين م٢٠٠٩ و م٢٠١٠، وحيث إن المكلف لم يقدم إثباتاً مستندياً بالفرق بين المشتريات الخارجية وبين الاستيرادات الواردة في بيان الجمارك لعامي م٢٠٠٩ و م٢٠١٠، عليه واستناداً لتعميم المصلحة رقم ٩/٢٠٣٠ وتاريخ ١٥/٤/١٤٣٠هـ ترى اللجنة تأييد المصلحة في إضافة فرق المشتريات الخارجية لنتيجة عامي م٢٠٠٩ و م٢٠١٠.

٢. غرامة التأخير.

أ- وجهة نظر المكلف:

"هناك خلاف فني حقيقي بين المصلحة والمكلف بشأن البند قيد الاعتراض:

احتسبت المصلحة غرامة تأخير بنسبة ١٠% عن كل ٣٠ يوماً من التأخير على فروق الضريبة المستحقة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم إقرارتي م٢٠٠٩ و م٢٠١٠ حتى ٢٩ فبراير ٢٠١٢؛ لأن الربط قد صدر في ٢٩ فبراير ٢٠١٢. وإن موكلنا غير موافق على فرض غرامة تأخير على المشتريات المرفوض اعتمادها.

قبل إبداء ملاحظاتها المفصلة تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة أنها كانت تقوم دائماً بسداد ضريبة الشركات عند استحقاقها وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد. وبناء على ذلك ليس هناك أي مبرر لفرض المصلحة أي غرامة تأخير على ضريبة الشركات الإضافية، لاسيما وأن ضريبة الشركات الإضافية المذكورة تتعارض أيضاً مع أحكام النظام ولائحته التنفيذية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن الموضوع الذي نوقش في النقطة ١ أعلاه هو موضوع خلاف فني في وجهات النظر بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، وبالتالي فإن أي ضريبة شركات إضافية ناشئة عنه يجب ألا تخضع لغرامة التأخير.

٢-٢ قرار لجنة اعتراض صادر بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد.

١-٢-٢ القرار رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ.

تود شركة (أ) أن تلفت عناية المصلحة الموقرة إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ والذي قضت فيه اللجنة الابتدائية بعدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني واضح بين المصلحة والمكلف.

"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 ٣.

٣-٢ غرامة التأخير بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يسري مفعولها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض/ الاستئناف.

إن 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 المصلحة الموقرة أن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية فقط تعالجان موضوع الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة النظامية، في حين أن المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية تعالجان بالتحديد موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر 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 وتطبق في ظروف مختلفة بالكامل. إن المادة ٧٧(ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية تعالجان موضوع غرامة التهرب، ولذلك فإنهما لا تنطبقان على هذه القضية.

غرامة التأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية

الغرامة على التأخر في تقديم إقرار ضريبة الدخل حسبما تنص عليه المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية	الغرامة على التأخر في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستحقة (المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية)	غرامة التهرب (المادة ٧٧ (ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية).
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------

اعتباراً من تاريخ استحقاق تقديم إقرار اعتباراً من تاريخ استكمال الربط (تاريخ تطبيق بنسبة ٢٥% من التزام الضريبة/ ضريبة الدخل بموجب المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد	قبول المكلف للالتزام الإضافي أو تاريخ إنهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف)	تطبيق بنسبة ٢٥% من التزام الضريبة/ ضريبة الدخل بموجب المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد (ليست قائمة ضريبة الدخل الجديد
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

إن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة تماماً عن بعضها.

وكما هو مشروح بالتفصيل أدناه، فإن الغرامة محل الاعتراض قد فرضت من قبل المصلحة بموجب المادة ٧٧(أ) من النظام الضريبي والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية. وتلاحظ المصلحة الموقرة أن المادة ٧٧(أ) من النظام والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لا تنصان - على عكس المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية- على وجوب احتساب غرامة التأخير من الموعد النظامي لتقديم الإقرار. إن سبب عدم وجود هذا النص في المادة ٧٧(أ) من النظام والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية واضح جداً، وهو أن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية لا يهدفان إلى معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال الربط النهائي وإجراءات الاعتراض والاستئناف لدى اللجان الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم.

ومن ناحية أخرى، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يهدفان بشكل متعمد إلى معاقبة المكلف الذي لم يتقيد بالمتطلبات النظامية لتقديم الإقرار الضريبي في موعده. ولذلك فإن الغرامة المستحقة بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية تنص بوضوح على أنه يجب احتساب الغرامة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي.

وكما تدرك المصلحة الموقرة، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان بشكل واضح على المواعيد النظامية لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة بموجبه. والضريبة المستحقة بموجب الإقرار نهائية. وفي حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده أو عدم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار في موعده فإن الغرامة تفرض بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية من تاريخ الموعد النظامي، حسبما ورد بشكل واضح في المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية.

ومن ناحية أخرى إذا قامت المصلحة بإجراء أي تعديل على الوعاء الضريبي عند إجراء الربط النهائي، فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة لتعديل المصلحة على الوعاء الضريبي لا تكون "نهائية" لحين استكمال كافة إجراءات الاعتراض/ الاستئناف، حسبما نص عليه النظام. إن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة الربط النهائي تستند فقط إلى رأي مصلحة الزكاة والدخل وليست بموجب النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية.

ولذا فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يمنحان فرصة للمكلف لكي يعترض على رأي المصلحة بموجب عريضة اعتراض، علمًا بأن لجان الاعتراض/ الاستئناف وديوان المظالم فقط هو من يملك صلاحية تحديد المبلغ النهائي للضريبة المستحقة بموجب الربط.

وعليه، فإن الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٧(أ) والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية، ينبغي احتسابها من تاريخ استكمال إجراءات الاعتراض/ الاستئناف. ومما يؤيد وجهة نظر موكلنا أنه بعكس المادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية، فإن المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لا تنص على أنه ينبغي احتساب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي.

ولو كان نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية يهدفان إلى احتساب الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية، 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".

غرامة عدم تقديم الإقرار بموجب المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية.

إن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية يفرضان غرامة التأخير بسبب عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة المحددة بالنظام كما يلي:

المادة ٦٧ (١) من اللائحة التنفيذية تورد الحالات التي تفرض فيها غرامة التأخير عند عدم تقديم الإقرار بموجب المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد.

الغرامات: المادة السابعة والستون

١- تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرين يومًا من تاريخ نهاية السنة المالية.

ب- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد، حتى لو قدم في الموعد النظامي.

ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار، حتى لو قدم الإقرار في الموعد النظامي ووفقاً للنموذج المعتمد.

د- عدم إشعار المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف والسداد بموجبه.

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال ستين يوماً من نهاية السنة الضريبية".

المادة ٧٦(أ) و(ب) والمادة ٦٧(٢) تنصان على أساس احتساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي حسبما هو ملخص أدناه:

١- ١% من إجمالي الإيرادات وبحد أقصى قدره ٢٠,٠٠٠ (عشرون ألف ريال).

٢- ٥% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً من الموعد النظامي.

٣- ١٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.

٤- ٢٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي،

٥- ٢٥% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي. المادة ٧٦(ج) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية تورد تعريفاً للمبلغ الذي تنطبق عليه غرامات التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي وعلى النحو التالي:

"المادة السادسة والسبعون: الغرامة عن عدم تقديم الإقرار:

ج- تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام".

"المادة السابعة والستون

٣- تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

تنص المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية على أنه في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي، فإن غرامة التأخير تطبق من التاريخ الذي يستحق فيه تقديم الإقرار، مثلاً لو تم تقديم إقرارات السنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ وتسديد الضريبة المستحقة في أو قبل ٣٠ أبريل ٢٠١٠ و ٣٠ أبريل ٢٠١١ على التوالي، ولو تم استكمال الربط على السنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ في نفس تواريخ تقديم الإقرارات الضريبية مع التزام ضريبي إضافي بواقع ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي، فلن تنشأ أي غرامة بموجب المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية. ولكن لو تم تقديم إقرار ٢٠١٠ في ٣٠ سبتمبر ٢٠١١، أي بعد ١٥٣ يوماً من الموعد النظامي لتقديم الإقرار، فعندئذ تنشأ غرامة بنسبة ٢٠% على الالتزام الضريبي الإضافي البالغ ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

قدمت شركة (أ) إقراراتها للسنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ في مواعيدها النظامية. وبناء على ذلك، تلاحظ المصلحة الموقرة أن الغرامة المنصوص عليها في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على هذه الحالة؛ لأن إقرارات السنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ قدمت في الموعد النظامي.

غرامة تأخير السداد بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية.

المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية تفرضان غرامة تأخير في حالة التأخر في دفع ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع والضريبة على أقساط معجلة. وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد. تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن تاريخ استحقاق الضريبة معرف في المادة ٧١(٢) والتي نورها فيما يلي:

"المادة الحادية والسبعون

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 تجر به المصلحة.

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

تلاحظ المصلحة 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 التأخر 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 نهائياً بموجب النظام. كما أن المادتين ٧٧(أ) و ٦٨ لا يقصد منهما معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال موقف مبلغ الضريبة المستحق نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

٤-٢ تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن المصلحة قد أخطأت في فهم أحكام المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية، والتي نصت على فرض غرامة التأخير بسبب عدم تقديم المكلف للإقرار ضمن الفترة المحددة بالنظام. وفي حالة شركة (أ) تم تقديم إقرارات السنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ ضمن المهلة النظامية وتم تسديد ضريبة الدخل المستحقة بموجب الإقرارات. وبناء على ذلك، فإن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية لا تنطبقان على هذه الحالة.

٥-٢ ويسر شركة (أ) أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لاطلاع المصلحة الموقرة:

المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية

"المادة الثامنة والستون

١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم 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.

ه- 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 مسئولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

٢- لا يتوجب احتساب الغرامة المحددة بواقع ١% من الضريبة غير المسددة إذا لم تكتمل مدة التأخير ثلاثين يومًا من تاريخ الاستحقاق.

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

تدرك المصلحة 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. كما أن المطالبة بسداد غرامة تأخير بنسبة ١% على أمور هي محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، وعندما يكون التأخير في إنهاء موقف المبلغ المستحق ناتجًا بشكل رئيسي عن طول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم، هي مطالبة لا مبرر لها على الإطلاق وتتناقض مع أحكام نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية كما هو موضح في النقطة ٢-٦ أدناه.

٢-٦ كما تم توضيحه بالتفصيل في النقطة ٢-٣ أعلاه، فإن المادتين رقم ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد ورقم ٦٧ من اللائحة التنفيذية مختلفتان ومستقلتان تمامًا عن المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية. ولذلك فإن أحكام المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على الغرامة التي تستحق بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية.

كذلك تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن غرامة التأخير بموجب المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية على ضريبة الدخل الإضافية المربوطة من قبل المصلحة والتي هي قيد الاعتراض يجب أن تكون مستحقة من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا وفقًا للمادة ٧١(٢) من اللائحة التنفيذية، والتي نوردتها فيما يلي تسهيلًا للاطلاع المصلحة الموقرة:

"المادة الحادية والسبعون

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 أو الاستئنافية أو ديوان المظالم".

٢-٧ أحكام النظام الضريبي القديم

بالنسبة لغرامة التأخير، تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن الموضوع قيد المناقشة يتعلق بالسنتين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ الخاضعتين 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 في الموعد المحدد بالقانون وبتقديم إقرارات ضريبة الاستقطاع وفقاً لأحكام النظام لينجو من غرامة التأخير، أي أن يقدم المكلف إقراره وفقاً للنظام وفي المواعيد المحددة بالنظام.

- أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار.

كانت شركة (أ) دائماً تسدد الضرائب المستحقة بإخلاص وحسن نية حسب الأنظمة الضريبية المطبقة حينئذ وضمن المهلة النظامية.

إن الموضوع الذي جرى بحثه أعلاه، هو موضوع خلاف من نواح مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أية ضرائب إضافية ناشئة عنه استناداً إلى المادة ١٥ والمنشورين الدوريين رقم ٣ لسنة ١٣٧٩ هـ ورقم ٥ لسنة ١٣٩٣ هـ.

كذلك ورد في المنشور الدوري رقم ٣ لسنة ١٣٧٩ هـ أنه "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".

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

المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩ هـ.

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 الخزنة العامة في حينها حفظاً 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 ٤.

المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ.

ينص المنشور الدوري رقم ٥ على ما يلي:

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

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

تلاحظ المصلحة الموقرة أن شركة (أ) كانت دائماً تقدم كل إقراراتها وفقاً للنظام الضريبي السعودي، وبناء على ذلك وبما أن شركة (أ) قد وفّت بالتزاماتها في المواعيد المحددة، فإنه يجب عدم فرض أي غرامة تأخير عليها من قبل المصلحة على أساس التعديلات التي أجرتها المصلحة أثناء دراسة إقرارات شركة (أ).

٨-٢ إن القرارات الاستثنائية التي صدرت بشأن غرامة التأخير في ظل النظام الضريبي القديم قابلة للتطبيق بموجب

النظام الضريبي الجديد.

يعتقد موكلنا أن جميع قرارات اللجان الاستثنائية المستشهد بها فيما يلي بشأن غرامة التأخير والصادرة بموجب النظام الضريبي القديم تنطبق أيضاً بنفس القدر بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد، حيث إن كلا النظامين أرسيا مبدأً واضحاً؛ أنه في حالة وجود خلاف فني حقيقي بين المصلحة والمكلف، فإنه لا يجوز فرض غرامة على الالتزام الضريبي قيد الخلاف.

١-٨-٢ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٦٣٩ لعام ١٤٢٧هـ

تود شركة (أ) 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 مقتطفاً 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 محلاً للاجتهاد والاختلاف الحقيقي، وترى اللجنة بالأغلبية أن الخلاف بين المصلحة والمكلف حول فرق الضريبة الناتجة عن بنود الخلاف وغرامة الإخفاء على فرق الضريبة الناتجة عن الإيرادات غير المصرح عنها، هو خلاف حقيقي، وبالتالي لا تتوجب غرامة على هذه البنود المختلف عليها".

نرفق نسخاً من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه لاطلاع المصلحة الموقرة في الملحق ٦.

٢-٨-٢ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥هـ

تود شركة (أ) 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 تسهيلاً لاطلاع المصلحة الموقرة:

"وترى اللجنة أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المفوترة هو خلاف حقيقي، وبالتالي 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 ٧.

٣-٨-٢ القراران الاستثنائيان رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ.

حكمت اللجنة الاستثنائية الموقرة في قرارها رقم ٣٠٩ و 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 نسخًا من القرارين رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ في الملحق ٨.

٤-٨-٢ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤هـ.

أصدرت اللجنة الاستثنائية الموقرة قرارها رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤هـ.

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

"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 للاجتهاد والاختلاف الحقيقي، وترى اللجنة بالأغلبية أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المقبوضة مقدمًا هو خلاف 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 ٩.

٥-٨-٢ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ.

حكمت اللجنة الاستثنائية الموقرة في قرارها رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ بشأن غرامة 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، شرًا 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 بين 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 ١٠.

٦-٨-٢ 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 محلًا 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 الاستئنافية رقم ٨٩٤ لعام ١٤٣٠هـ في الملحق ١١.

٩-٢ ملخص: استنادًا إلى التوضيحات أعلاه، تعتقد شركة (أ) أنه في ضوء الخلاف الفني بين شركة (أ) والمصلحة حول الموضوع المذكور في النقطة ١ أعلاه، فإنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الدخل الإضافية للسنتين ٢٠٠٩ و٢٠١٠.

كما تعتقد شركة (أ) أنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد ما لم يصبح فرض الضريبة مستحقًا بعد استنفاد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف، حيث يمكن فقط احتساب غرامة التأخير لفترة ما بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف."

ب- وجهة نظر المصلحة:

"تم فرض غرامات التأخير على الفروقات الضريبية تطبيقًا لأحكام المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من لائحته التنفيذية، وبالنسبة لما أوضحه المكلف في اعتراضه من أن الخلاف بينه وبين المصلحة هو خلاف فني، فتوضح المصلحة أن الخلاف طبيعته مستندية وليست فنية ويتوجب احتساب غرامات التأخير من تاريخ انتهاء الموعد النظامي لتقديم الإقرار. نأمل دراسة وجهة نظر كل من المصلحة والمكلف وموافاتنا بالقرار."

ت- الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يعترض على قيام المصلحة باحتساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن إضافة فروق الاستيرادات إلى نتيجة العام، حيث يرى المكلف أن البند المعترض عليه يمثل خللاً فنيًا بينه وبين المصلحة، وأنه لا توجد ضرائب مستحقة، لذا لا تستحق الغرامات. بينما ترى المصلحة أن الفروقات الضريبية نتجت عن عدم تصريح المكلف عن مشترياته الخارجية بشكل صحيح، مما أدى إلى تضخيم التكاليف وأن طبيعة الخلاف مع المكلف مستندية وليست فنية.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية ودراسة الاعتراض، رأت اللجنة سلامة الإجراء المتبع من قبل المصلحة في إضافة فرق المشتريات الخارجية لنتيجة عامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، مما نتج عنه فرق ضريبة غير مسددة، وحيث إن غرامة التأخير متوجبة نظامًا متى ما وجدت فروق ضريبية مستحقة، وتنفي 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 غير المسددة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، وتحسب الغرامة حتى تاريخ السداد طبقًا للنظام.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ)، على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. تأييد المصلحة في إضافة فرق المشتريات الخارجية لنتيجة عامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

٢. تأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، وتحسب الغرامة حتى تاريخ السداد طبقاً 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 طبقاً لهذا القرار.

والله الموفق ،،،