

(قرار رقم (٣٢) لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/١٣٤) و تاريخ ١٤٣٧/١٢/٢٨هـ

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

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الأستاذ الدكتور/..... نائباً للرئيس

الدكتور/.....

الأستاذ/.....

الأستاذ/.....

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....؛ للنظر في اعتراض شركة ( أ )، على الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٢م، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام الهيئة برقم (١٤٣٧/١٦/٤٦١٠) وتاريخ ١٤٣٧/٨/٢١هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/١٣٤) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٣/١٠/١٤٣٧هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/..... والأستاذ/..... والأستاذ/..... عن الهيئة، وحضر الأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم (١٤٣٧/١٦/١٣٩٤) وتاريخ ١٤٣٧/٢/٢٦هـ، وورد اعتراض المكلف برقم (١٤٣٧/١٦/١٠١٠٩) وتاريخ ١٤٣٧/٤/٢٥هـ.

وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقديمه مسبقاً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً. لكن ما اعترض المكلف عليه في مذكرته الإلحاقية المقدمة أثناء جلسة النقاش بشأن الضريبة المستقطعة على الأرباح الموزعة الافتراضية، فإنه لن ينظر فيه لكونه لم يرد في اعتراض المكلف الأصلي وقد قُدم بعد المدة النظامية للاعتراض.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في:

١- فروق الاستهلاك من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٢م.

٢- مصاريف ضيافة غير نظامية من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٢م.

٣- مصروفات التقاعد والضمان من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٢م.

٤- فرق التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠١٠م.

٥-المقاولون من الباطن لعام ٢٠١٠م.

٦-عدم الأخذ بنتائج الحسابات للمشروعات المشتركة لأعوام الفحص.

٧-غرامة تأخير على ضريبة الدخل.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١. فروق الاستهلاك من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٢م:

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

٢. مصاريف ضيافة غير نظامية من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٢م:

أ- وجهة نظر المكلف:

بيان / الأعوام	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م
مصاريف الضيافة	٩١٠,٣٣١	١,٥٧٩,٤٥٢	٨٣٣,٠١٥

يرى المكلف أن نظام ضريبة الدخل لم يرفض مثل هذه المصروفات، خلافاً لما ورد في ربط الهيئة بأنها غير نظامية؛ حيث إن المادة (١٢) من النظام بشأن المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل، أوضحت بأن المصروفات جائزة الحسم هي الضرورية والعادية لتحقيق الدخل، سواء تم سدادها أو مستحقة، وليست لها طبيعة رأسمالية، كما لم يرد بالمادة (١٣) من النظام بشأن المصاريف غير جائزة الحسم أن مصاريف الضيافة غير مقبولة نظاماً، وتتمثل هذه المصروفات في مصاريف الشاي والقهوة والعصائر، ومن غير المتصور عملياً عدم تواجد هذه الأشياء في كافة الشركات، وقد أكدت على ذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل من خلال نص المادتين (٩ و١٠)، حيث لم يرد ضمن المصاريف التي لا يجوز حسمها مصاريف الضيافة، وأرفق المكلف عينة من المستندات المؤيدة لمصاريف الضيافة حيث إنها كثيرة ومتعددة وذات قيمة صغيرة.

**ب- وجهة نظر الهيئة:**

البيان	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م
المبلغ المعترض عليه	٩١٠,٣٣١	١,٥٧٩,٤٥٢	٨٣٣,٠١٥
فرق الضريبة	١٨٢,٠٦٦	٣١٥,٨٩٠	١٦٦,٦٠٣

طلبت الهيئة من المكلف تقديم المستندات المؤيدة لهذه المصاريف، فقدم عينة منها، وبمراجعة المستندات المقدمة مع الاعتراض لم تجد الهيئة أن هذه المستندات كافية لقبول هذا المصروف، حيث إنه عبارة عن:

- عام ٢٠٠٩م فاتورة بمبلغ (٢٨٣٠) ريالاً لم يوضح اسم مصدرها.

- عام ٢٠١٠م فاتورة بمبلغ (١٩,٥٠٠) ريال شراء ساعة.

- وفاتورة بمبلغ (٣٣,٠٠٠) ريال لم يوضح تاريخها ولا مصدرها ولا طبيعتها.

وبناءً عليه فإنه يلزم تقديم جميع المستندات المؤيدة للمصروف، وفي ضوء ما يتم تقديمه سيتحدد قبول المصروف من عدمه، اعتماداً على ما ورد من شروط في المادة (١٢)، والمادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل، والمادتين (٩) و (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

**ج- رأي اللجنة:**

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف قبول مصاريف الضيافة في حين أن الهيئة ترى أن المكلف لم يقدم جميع المستندات المؤيدة لتكامل المصروفات، وحيث إن الخلاف مستندي فقد قدم المكلف أثناء جلسة المناقشة مستندات تفيد أنها لمصروفات الضيافة، ويرجع اللجنة لكل المستندات اتضح أن غالبها تفتقد إلى اسم المستفيد أو التاريخ أو نوعية الخدمة المقدمة، والبعض الآخر لا علاقة له بمصاريف الضيافة، ولا يمكن للجنة الاستناد إليها واعتبارها مستندات يمكن الأخذ بها في إثبات تلك المصروفات، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

### ٣. مصروفات التقاعد والضمان من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٢م:

#### أ- وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف أن هذا البند لا يمثل تقاعداً أو ضماناً أو معاشاً، وإنما يمثل تأميناً طبيّاً على العاملين كبار السن وعلاج العاملين وأسرهم وأثناء تمتعهم بالإجازات في الصين، وهي نفقة ضرورية للنشاط وللازمة لإنتاج الربح أو المحافظة على مستوى الربح. وأضاف المكلف أنه دون الإخلال باعتراضه على خضوع البند للضريبة وموعد احتساب الغرامة وبما لا يعتد به كموافقة على الربط، فإنه سوف يسدد الضريبة المستحقة والغرامة عليه.

#### ب- وجهة نظر الهيئة:

البيان / العام	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م
المبلغ المعترض عليه	٢,١٨٩,٦١١	٤,١٩١,٤٦٨	٤,٦٥٥,٨٩٠
فرق الضريبة	٤٣٧,٩٢٢	٨٣٨,٢٩٣	٩٣١,١٧٨

تم رفض حسم البند حيث تبين أنه عبارة عن صندوق (ج)، وهو مصروف غير نظامي وتم الوصول إليه من واقع بيان تحليل الرواتب والأجور المقدم من المكلف، وما يتم قبوله كمصروف هو مساهمات صاحب العمل المدفوعة للصاديق (صاديق التقاعد النظامية وصاديق التوفير والادخار) المؤسسة وفقاً لأنظمة المملكة العربية السعودية، ووفقاً للشروط والضوابط الواردة في الفقرة (٨) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل.

#### ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في أن المكلف يرى أن البند لا يمثل مصروف تقاعد أو ضماناً أو معاشاً، وإنما تأمين طبي للعاملين من كبار السن وعلاج أسرهم أثناء تمتعهم بالإجازة في الصين، في حين ترى الهيئة أن هذا المصروف مدفوع إلى صندوق (ج). وحيث إن المكلف لم يقدم ما يدعم وجهة نظره من أن هذا المصروف عبارة عن تأمين طبي للصرف على الموظفين أثناء إجازاتهم، وظاهر المصروف هو الدفع إلى صندوق اجتماعي خارجي، ونظام ضريبة الدخل لا يجيز حسم المصاريف المدفوعة إلى الصاديق التي لم تؤسس وفقاً للأنظمة في المملكة العربية السعودية حسب ما ورد في الفقرة رقم (٨) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

### ٤. فرق التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠١٠م:

#### أ- وجهة نظر المكلف:

يوافق المكلف على احتساب الهيئة للتأمينات الاجتماعية الواجب تحميلها على الحسابات في ضوء شهادة التأمينات الصادرة عن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية ويسدد الضريبة والغرامة المستحقة، وذلك دون الإخلال باعتراضه وبما لا يعتبر موافقة منه على الضريبة والغرامة المستحقة عليها، سيما فيما يتعلق بموعد استحقاق الغرامة التي يرى المكلف عدم جواز فرض غرامة تأخير إلا بعد استنفاذ جميع مراحل التقاضي بين الهيئة والمكلفين طبقاً لما استقر عليه قضاء اللجان، أو تاريخ انتهاء المدة النظامية لتقديم الاعتراض إذا كانت المخالفة نظامية.

ويشير المكلف الإشارة هنا إلى أن ما يخضع للتأمينات هو الراتب الأساسي وبدل السكن، بينما الأجر طبقاً لنظام العمل والعمال هو كل ما يتقاضاه العامل وما تقرره الشركة من مزايا نقدية أو عينية، لدرجة أن منح العامل وجبة طعام يعتبر في عداد الأجر، والتي يتم ترجمتها في النهاية إلى مبالغ نقدية، وأرفق شهادة المحاسب القانوني بالأجور والرواتب.

### وأضاف في المذكرة الإلحاقية:

أنه بعد الاطلاع على وجهة نظر الهيئة وطريقة الاحتساب فإنه يتفق مع الهيئة في طريقة الاحتساب، ومن ثم على الهيئة تعديل الربط بإخضاع رواتب السعوديين للتقاعد والضمان بواقع (١٢٪) وليس (١١٪) كما ورد بمذكرة الهيئة المقدمة إلى اللجنة، والمبلغه للمكلف بموجب خطاب اللجنة حيث تم زيادتها، والجدول الآتي يوضح ذلك حسب وجهة نظر المكلف:

البيان	المبلغ بالريال
أجور خاضعة للمعاش والأخطار	٤٦٥,٩٥١ = ١٢٪ x ٣,٨٨٢,٩٢٣
أجور خاضعة لتأمين الإخطار-أجانب-	٣١٨,٨٤٦ = ٢٪ x ١٥,٩٤٢,٣٠٠
إجمالي الاشتراكات طبقاً لشهادة التأمينات	٧٨٤,٧٩٧
بالمحمل على الحسابات	١,٠٤٨,٢٢٢ ريال
الفرق الواجب رده للوعاء	٢٩٩,٤٢٥

وقد أفاد المكلف أنه قد سدد الضريبة المستحقة عن هذا البند، ومن ثم يجب تعديل البند بالرقم الصحيح للتأمينات الاجتماعية التي يجب أن ترد للوعاء.

### ب- وجهة نظر الهيئة:

تم احتساب المصروف المقبول طبقاً لنظام التأمينات الاجتماعية بضرب رواتب الموظفين السعوديين في نسبة (١١٪)، ورواتب غير السعوديين في نسبة (٢٪) ويجمع الناتج ويقارن المجموع مع مصروف التأمينات الاجتماعية المحمل على الحسابات، وحيث إن المبلغ المحمل على الحسابات أكبر من الناتج أعلاه، فقد تم رد الزيادة عن النسب النظامية إلى صافي الربح باعتبارها حصة الموظف التي يدفعها المكلف، وهي مرفوضة نظاماً طبقاً للفقرة (٩) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على "لا يجوز حسم المصاريف الآتية: (٩- حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية، كصندوق معاشات التقاعد، والتأمينات الاجتماعية، أو صناديق التوفير والادخار)".

### ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في كيفية احتساب الهيئة لمبلغ التأمينات الاجتماعية الواجب تحميله على الحسابات؛ حيث يرى المكلف في مذكرته الأصلية الموافقة على احتساب الهيئة لبند التأمينات الاجتماعية على ضوء الشهادة الصادرة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، وفي مذكرته الإلحاقية أفاد المكلف بموافقه على طريقة الاحتساب الذي قامت به الهيئة، إلا أنه اشترط الأخذ بنسبة (١٢٪) بدلا من (١١٪) على أجور السعوديين الخاضعين للتأمينات، في حين ترى الهيئة أنها قامت باحتساب المصروف التأمينات الاجتماعية وفقا لنظام التأمينات الاجتماعية، وحيث إن المكلف قد وافق على طريقة احتساب الهيئة لبند

التأمينات الاجتماعية مشترطاً الأخذ بنسبة (١٢٪) بدلا من (١١٪)، وبما أن نسبة (١٢٪) لم ترد في نظام التأمينات الاجتماعية في سنة الاعتراض (٢٠١٠م)؛ وإنما وردت في السنوات اللاحقة فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٥. **المقاولون من الباطن لعام ٢٠١٠م:**

#### **أ- وجهة نظر المكلف:**

يرى المكلف أن الهيئة أخضعت للضريبة مبلغ (٨,٢٠١,٦٣١) ريالاً وذلك لعدم تقديم المستندات، وأرفق الفواتير الصادرة خلال العام، وقيمتها (-/٨,٠١٦,٤٧١) ريالاً بفرق قدره (١٨٥,١٦٠) ريالاً عن المبلغ الذي رفضته الهيئة، وسوف يسدد المكلف الضريبة والغرامة المستحقة على هذا الفرق دون الإخلال باعتراضه على الضريبة والغرامة التي يجب احتسابها بعد صدور قرار نهائي في القضية، كما أرفق الفواتير المؤيدة للفرق الوارد بالربط.

وأضاف في المذكرة الإلحاقية:

أن الخلاف يكمن في عدم قناعة الهيئة بالمستندات المقدمة فيما يتعلق بالفرق بين المحمل على الحسابات والمستندات المقدمة، فقد بلغ إجمالي المقاولون من الباطن:

المحمل على الحسابات

ريالاً ١٢٥,٢٨٩,٥٥٤/-

مجموع المستندات المقدمة من المكلف

ريالاً ١١٧,٠٨٧,٩٢٣/-

ريالاً ٨,٢٠١,٦٣١/-

وقدم المستندات الثبوتية بالفرق وقدره (٨,١١٩,٨٥١/١١) ريالاً، بفرق قدره (٨١,٧٧٩/٨٩) ريالاً، كما قام بسداد الضريبة والغرامة المستحقة عنها. وأفاد أن الهيئة لم تقبل المستندات المقدمة لعدم وضوح المستند، ولذا فهو يؤكد أن المستندات تخص أحد المقاولين من الباطن المتعاقد مع أحد المقاولين الرئيسيين وتخص عام المحاسبة وتمثل أعمالاً مدنية ومقاولات خاصة بمشروعات المكلف، وأرفق صورة أخرى أكثر وضوحاً من هذه المستندات.

#### **ب- وجهة نظر الهيئة:**

تم رد فرق البند ورفض حسمه كمصرف حيث إنه غير مؤيد مستندياً، وقد قدم المكلف مستندات مؤيدة لمبلغ (١١٧,٠٨٧,٩٢٣) ريالاً فقط، في حين أن المصرف المحمل على الحسابات بمبلغ (١٢٥,٢٨٩,٥٥٤) ريالاً، بفرق قدره (٨,٢٠١,٦٣١) ريالاً، والمستندات المقدمة عن هذا الفرق رفق الاعتراض لا يمكن الاعتماد عليها في قبول المصرف، لأنها غير موضحة لطبيعة العمل والجهة المستفيدة، وغير مستوفية لشروط المستند طبقاً للفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

#### **ج- رأي اللجنة:**

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في إخضاع بند المقاولين من الباطن للضريبة، حيث يرى المكلف أنه قدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره، عدا مبلغ (١٨٥,١٦٠) ريالاً، حيث وعد أن يسدد الضريبة المستحقة عليه، في حين ترى الهيئة أن المستندات المقدمة من المكلف لا تفي بالغرض، ولا يمكن الاعتماد عليها، وقدم المكلف للجنة أثناء جلسة النقاش المستندات التي سبق وأن قدمها للهيئة،

وبالاطلاع عليها اتضح أنها عبارة عن فواتير صادرة من مؤسسة (ب)، ولم يتضح منها نوعية الخدمة المقدمة المسببة للمبلغ المطلوب من المكلف ومدى ارتباطه بأعماله، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

#### ٦. عدم الأخذ بنتائج الحسابات للمشروعات المشتركة لأعوام الفحص:

##### أ- وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف أن الهيئة لم تأخذ بما ورد بالإقرارات المقدمة للمشاريع المشتركة التي ينفذها الفرع بالتزامن مع آخرين وأخضعت الإيرادات للأرباح التقديرية بالرغم من أن المكلف يمسك حسابات نظامية، وقدم الإقرارات المستندة إلى هذه الحسابات، ولذا فهو يعترض على إجراء الهيئة باللجوء إلى التقدير الجزافي لأرباح المشاريع المشتركة مباشرة دون مناقشة أو استفسار وبالرغم من وجود حسابات نظامية.

ويؤكد أن الأصل في المحاسبة الضريبية هو إمساك الدفاتر النظامية، إلا أن النظام بموجب المادة (٣٤) قد أعطى معالي وزير المالية الحق في السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعائها الضريبي وذلك وفقاً للأسس تحددها اللائحة.

ومقتضى ذلك أن اللجوء للتقدير الجزافي ناهيك عن السماح لشركات الطيران للمحاسبة جزافياً، فإن هذا مقصور على طلب المكلف ومن حق معالي الوزير السماح بذلك من عدمه، وبالتالي ليس من حق الهيئة اللجوء إلى التقدير مباشرة، سيما أن المكلف يمسك حسابات للمشاريع المشتركة وقدم الإقرارات المستندة إلى هذه الدفاتر.

أما ما ورد باللائحة التنفيذية في الفقرة (٣) من المادة (١٦) عن أحقية الهيئة اللجوء للتقدير الجزافي كعقوبة للمكلف، فهو أيضاً مرهون بعدم تقييد المكلفين بالمتطلبات النظامية والحد من حالات التهرب، وهذا ما لم يحدث بالنسبة للمكلف حيث إنه أوفى بالتزاماته الضريبية من حيث إمساك الدفاتر النظامية لفرع الشركة والمشاريع المشتركة وقدم الإقرارات الضريبية، كما لم يتم مناقشة حسابات هذه الفروع للاطلاع على مدى مصداقيتها والوصول إلى قناة بها والاستفسار والمناقشة قبل اللجوء للتقدير أو طلب المستندات.

ومن ثم فإن المكلف لا يوافق على إجراء الهيئة بإخضاع إيرادات المشاريع المشتركة للتقدير الجزافي ويتمسك بالإقرارات المقدمة، ومستعد للرد على أي استفسارات وتقديم المستندات التي تطلبها الهيئة.

وأضاف في المذكرة الإلحاقية:

أنه ليس من حق الهيئة إهدار الحسابات أو عدم الأخذ بها حال تقديمها بدرجة أن المكلف كان يحاسب هكذا لعدم وجود حسابات نظامية، وهذا غير صحيح جملة وتفصيلاً، حيث إن المكلف قدم بالفعل الإقرارات المستندة إلى حسابات نظامية ولم تأخذ بها الهيئة.

أما بشأن ما ورد بمذكرة الهيئة عما ورد باللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في الفقرة (٣) من المادة (١٦) بشأن حق الهيئة في اللجوء للتقدير الجزافي، فهو مرهون ومقصور ووفق آلية معينة حددتها اللائحة، وهي لا تنطبق على حالة المكلف بأي حال، فغير صحيح أن المكلف لم يلتزم بالمتطلبات النظامية كما لم يتهرب من دفع الالتزام الضريبي ولديه حسابات نظامية وقدم الإقرارات، بالإضافة إلى أن الهيئة لجأت للتقدير الجزافي مباشرة دون مناقشة الحسابات والإقرارات عن المشاريع المشتركة على عكس ما يحدث دائماً.

وفي ضوء الوصف السابق يرى المكلف ضرورة الأخذ بما ورد بالإقرارات المقدمة عن المشاريع المشتركة والمستندة إلى حسابات نظامية.

## ب- وجهة نظر الهيئة:

هذا البند محل خلاف بين المكلف والهيئة من سنوات سابقة، وتم الربط على المشاريع المشتركة على أساس تقديري لعدم وجود حسابات نظامية لهذه المشروعات، بالمخالفة للفقرة (0) من المادة (17)، والفقرة (1) من المادة (06) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وتحدد الربح التقديري بعد استبعاد أثر هذه العقود من حسابات المكلف إيرادًا ومصروفًا، وبنسبة (10%) على إجمالي الإيراد طبقًا للمواد رقم [(16)، (3/ب)، (4/ع)] من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

## ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف وللهيئة، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في عدم الأخذ بنتائج الحسابات للمشروعات المشتركة، حيث يرى المكلف أن القرارات المقدمة للمشاريع المشتركة مستندة على حسابات نظامية، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم تلك الحسابات، إضافة إلى أنها قامت باستبعاد أثر هذه العقود في حسابات الشركة إيرادًا ومصروفًا، وأخذ نسبة (10%) من إجمالي إيرادات المشاريع، وحيث إن المكلف أفاد أثناء جلسة النقاش بعدم وجود حسابات نظامية لهذه المشروعات المشتركة، وقد طلبت اللجنة منه تقديم نسخة من هذه القرارات إلا أنه لم يقدم ما وعد به خلال المهلة التي طلبها؛ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

## 7. غرامة تأخير على ضريبة الدخل:

### أ- وجهة نظر المكلف:

يعترض المكلف على إخضاع الهيئة الضريبة المستحقة على الدخل أو الضريبة المستقطعة للغرامات المقررة نظامًا، حسبما ترى الهيئة من تاريخ آخر موعد لتقديم الإقرار.

وفيما يتعلق بالضريبة المستقطعة فإن المكلف يرى أن ما يعول عليه في الخضوع من عدمه هو تحويل المبالغ أو سدادها أو دفعها للجهات غير المقيمة، فلا يجوز فرض الضريبة افتراضًا.

وبهذا الصدد يرى المكلف أنه لا يجوز فرض غرامات أي كان نوعها ما دامت الضريبة لم تستحق ولم تصبح نهائية، أو بمعنى آخر حتى صدور قرار نهائي واستنفاد كافة مراحل التقاضي المقررة نظامًا بين الهيئة وسائر المكلفين.

ويرى المكلف بشأن المشاريع المشتركة التي تم إهدار حساباتها وأضعفتها الهيئة للأرباح التقديرية بواقع (10%) فإن هذا يعتبر من الموضوعات الخلافية التي لا يحكمها النظام، وذلك أن المكلف لم يطلب المحاسبة التقديرية وقدم القرارات المستندة إلى دفاتر نظامية، وكان ينبغي على الهيئة إدخال مواد النظام على إقراراته وتعديلها بدلًا من اللجوء للتقدير الجزافي مباشرة.

وأوضح المكلف أن الهيئة أشارت في خطاب الربط المعترض عليه إلى وجوب غرامة تأخير سداد بواقع (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة حتى تاريخ السداد، ومن العرض السابق يتضح إن إخضاع هذه الحسابات للتقدير الجزافي من عدمه كان موضوعًا للنقاش الدائم والجدل المستمر من جميع الأوساط المعنية، مما يؤكد أن الخلاف هو خلاف فني وغير محسوم إلا بعد المراحل النهائية للتقاضي.

ومن ناحية أخرى فإن المادة رقم (71) فقرة (2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل أوضحت أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية:

- موافقة المكلف على الربط.
- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به الهيئة.



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

كما أوضحت المادة رقم (٧٦) من نظام ضريبة الدخل أن الضريبة غير المسددة هي الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام، والمبلغ الذي تم سداه في الموعد النظامي، بمعنى أن الضريبة المستحقة بموجب النظام تعني إدخال إعمال مواد النظام الضريبي على إقرار المكلف أو تفعيل النظام على الإقرار.

وأن المادة رقم (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل أوضحت أن الضريبة غير المسددة هي الفرق بين المسدد في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وزادت المادة عما ورد في النظام، فأوردت: وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية حسب ما ورد بالفقرة رقم (٢) من المادة رقم (٧١) من اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

ويرى المكلف أن اللائحة التنفيذية قد توسعت في إيضاح وتفسير مواد النظام لا سيما في موعد بدء تحديد سريان الغرامة الذي لم يرد بالنظام.

ومقتضى ذلك هو احتساب الغرامة عندما يصبح الالتزام بالضريبة نهائيًا استنادًا إلى الفقرة رقم (٢) من المادة رقم (٧١) من اللائحة التنفيذية، لأن إصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف لدى اللجنة الاستئنافية أو التظلم أمام ديوان المظالم قد يستغرق سنوات، وحيث إن محل الخلاف هو خلاف فني حول خضوع عوائد القرض عن العمليات قصيرة الأجل للضريبة المستقطعة من عدمه، وهو خلاف لا تحكمه قواعد نظامية واضحة من النظام، فإنه لا يجوز فرض الغرامة إلا بعد صدور قرار نهائي باستحقاق الضريبة، وباستنفاد كافة مراحل التقاضي بين الهيئة والمكلفين التي كفلها النظام سيما التوسع في نطاق سريان هذه المادة.

وأضاف المكلف أن اللائحة التنفيذية ينبغي ألا تنشئ أحكامًا ولا يترتب عليها تشريع جديد، إنما تهدف إلى تحديد الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ النظام دون توسع، فالنظام الضريبي هو نظام خاص لا يجوز التوسع في فرضه بتفسيره على غير مراده وبما يخالف النظام، وبالتالي لا يجوز لللائحة التنفيذية التوسع في فرض الغرامة أو توقيت احتسابها.

كما أضاف أنه يجب التفريق بين تعديلات الهيئة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة وهذه تحسب عليها الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار وسداد الضريبة المستحقة، وبين التعديلات التي تنتج عن اختلاف في وجهات النظر سواء بين الهيئة والمكلف أو تغيير وجهة نظر المشرع نفسه، ويتم احتساب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي في القضية أي بعد استنفاد مراحل التقاضي.

وقد تأيد عدم فرض الغرامة إلا بعد صدور قرار نهائي في القضية، بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٣٤٣) لعام ١٤٣٥هـ، والقرار رقم (١٤٣٥) لعام ١٤٣٥هـ، والقرار رقم (١٥٤٣) لعام ١٤٣٧هـ.

#### ب- وجهة نظر الهيئة:

قامت الهيئة بفرض غرامة تأخير طبقًا للمادة رقم (٧٧/أ) والمادة رقم (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

#### ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف وللهيئة، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بعدم فرض غرامات تأخير على ضريبة الدخل، والضرائب المستقطعة، في حين ترى الهيئة أنها فرضت هذه الغرامات تطبيقًا للمادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (١/٦٨) من لائحته التنفيذية.

وحيث رفضت اللجنة اعتراضات المكلف على البنود المشتملة على ضرائب الدخل والضرائب المستقطعة؛ ولكون ما اعترض عليه المكلف غير مؤيد مستنداً في الجملة، وليس محل خلاف حقيقي معتبر ينوع فيه الفهم، ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

**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. انتهاء الخلاف بين الطرفين حول بند فروق الاستهلاك بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.
  ٢. رفض اعتراض المكلف على عدم قبول مصاريف ضيافة غير نظامية من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٢م؛ وفقاً لحجيات القرار.
  ٣. رفض اعتراض المكلف على عدم قبول مصروفات التقاعد والضمان من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٢م؛ وفقاً لحجيات القرار.
  ٤. رفض اعتراض المكلف على عدم قبول فرق التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠١٠م؛ وفقاً لحجيات القرار.
  ٥. رفض اعتراض المكلف على عدم قبول مصاريف المقاولون من الباطن لعام ٢٠١٠م؛ وفقاً لحجيات القرار.
  ٦. رفض اعتراض المكلف على عدم الأخذ بنتائج الحسابات للمشروعات المشتركة لأعوام الفحص؛ وفقاً لحجيات القرار.
  ٧. قبول اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير على الضريبة المستقطعة على الأرباح الموزعة، وعلى فرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل؛ وفقاً لحجيات 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،،،**