

(قرار رقم ١٨ لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)

برقم (٣٧/٦)

على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد:-

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٦/٢٦هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤/١٧٨٧٢/٤/٢٠١٢ وتاريخ ١٤٣٧/٢/١١هـ والمذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٣/٢٤هـ التي حضرها عن المصلحة كل من..... و..... و..... وحضرها عن المكلف كل من..... و..... و.....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت المصلحة المكلف بالربط عن الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م بخطابها رقم ١٤٣٦/١٦/٢٤٠٩ بتاريخ ١٤٣٦/٤/٨هـ، واعتراض المكلف على الربط بخطابه الوارد للمصلحة برقم ١٤٣٦/١٦/١٧٨٧٢ بتاريخ ١٤٣٦/٥/٢٨هـ وحيث إن الاعتراض قدم خلال المدة النظامية مسبقاً ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على التالي:

- ١- وجود خطأ مادي عام ٢٠١٢م يتمثل في عدم حسم إيصال سداد بمبلغ (١,٢٦٩,٠٢٢) ريالاً.
- ٢- وجود خطأ مادي في الأرباح الرأسمالية عام ٢٠٠٥م.
- ٣- عدم أحقية المصلحة في إجراء الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.
- ٤- تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة.
- ٥- إعدام فواتير غير معتمدة.
- ٦- مصاريف ضيافة ومصاريف ترفيه غير معتمدة.
- ٧- عيديات وإكراميات غير معتمدة.
- ٨- عدم أحقية المصلحة في إجراء الربط والمطالبات الخاصة بضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

٩- ضرائب الاستقطاع.

١٠- غرامات التأخير.

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة ورأي اللجنة:

١- وجود خطأ مادي عام ٢٠١٢م يتمثل في عدم حسم إيصال سداد بمبلغ (١,٢٦٩,٠٢٢) ريالاً.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه عليه:

" تود الشركة التأكيد على وجود خطأ مادي في الاحتساب يتمثل في عدم الأخذ بعين الاعتبار إيصالات السداد للعام ٢٠١٢ بمبلغ ١,٢٦٩,٠٢٢ ريالاً سعوديًّا الناتجة عن إفراج العقود، وللتأكيد على حق الشركة، ترفق الشركة لسعادتكم بيان عن تلك الإيصالات (كشف رقم ٤) ."

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصاً:

"وجهة نظر المصلحة:

توضح المصلحة أن هذا المبلغ مسدد مقابل الإفراجات عن بعض العقود، وسوف يتم أخذ هذا المبلغ في الاعتبار عند قيام الشركة بإدراج إيرادات هذه العقود ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة في سنة تحققها.

وجهة نظر الشركة:

١- تؤكد الشركة أن هذه الإيصالات قد سددت تحت حساب الضريبة كدفعة مقدمة للإفراج عن بعض العقود وذلك لصرف المستحقات النهائية من الجهات الحكومية المتعامل معها.

٢- وتجدر الإشارة أن الدفعات المسددة تحت حساب الضريبة يجوز حسمها من الوعاء الضريبي بموجب الإقرار في سنة دفعها بعقود تم التصريح عنها سابقاً أو تم التصريح عنها في نفس العام والدليل على ذلك أن الشركة تقدمت بطلب الإفراج لأغراض تحصيل الدفعة النهائية والتي لا تستحق إلا بعد انتهاء العقد وبالتالي تم التصريح عنها مسبقاً أو سيتم التصريح عنها في ذات سنة الدفع. وعليه فإن الإيصالات الموردة تحت الحساب تخص الإيرادات أما ما تم التصريح عنها أو تم التصريح عنها في الإقرار الضريبي لسنة الدفع وبالتالي لا بد من حسم تلك الدفعات من مبلغ الضريبة المستحقة في سنة دفعها. هذا وفي حال إصرار لجنبتكم على ضرورة ربط تلك المبالغ بالعقود التي تم التصريح عنها فإن الشركة على أتم الاستعداد لتجهيز المستندات ذات العلاقة وتقديمها لسعادتكم ."

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض:-

"توضح المصلحة أن هذا المبلغ مسدد مقابل الإفراجات عن بعض العقود، وسوف يتم أخذ هذا المبلغ في الاعتبار عند قيام الشركة بإدراج إيرادات هذه العقود ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة في سنة تحققها."

وردًا على استفسار اللجنة حول هذا البند قدمت المصلحة المذكرة الإلحاقية المشار إليها عليه جاء فيها التالي نصاً:

"المبلغ المسدد مقابل الإفراجات عن بعض العقود؛ وبعد الرجوع إلى ملف الشركة اتضح أن المبلغ مسدد عن إفراج ولم يتم حسمه ."

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على وجود خطأ مادي عام ٢٠١٢م يتمثل في عدم حسم إيصال سداد بمبلغ (١,٢٦٩,٠٢٢) ريالاً للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن ما قدمه المكلف من مستندات غير كافي لإثبات أن هذه الإفراجات عن عقود أدرجت كامل إيراداتها في نفس العام مما ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- وجود خطأ مادي في الأرباح الرأسمالية عام ٢٠٠٥م.

انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف كما ورد في مذكرة رفع الاعتراض.

٣- عدم أحقية المصلحة في إجراء الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

"بالرغم من اعتقاد الشركة بأنه لا يتوجب عليها ضرائب دخل إضافية من الناحية الموضوعية، فإن الشركة تعتقد إضافة إلى ذلك بأن المدة النظامية لإجراء الربط من قبل المصلحة للسنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨م قد انتهت بموجب المادة (٦٥) من النظام الضريبي والتي نصت على ما يلي:

" أ) يحق للمصلحة بإشعار مسبق إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك ".

وعليه يتضح ومما لا يدع مجالاً للشك بأنه وفقاً لأحكام النظام الضريبي، لا يجوز للمصلحة إجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور خمس سنوات من التاريخ النظامي لتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات المشار إليها أعلاه، لاسيما وأن تلك الإقرارات قدمت في المواعيد النظامية. وفيما يلي، نورد لكم أدناه السنة وتاريخ انتهاء الفترة النظامية للربط من قبل المصلحة:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإجراء الربط

٢٠٠٥ ٣٠ أبريل ٢٠١١

٢٠٠٦ ٣٠ أبريل ٢٠١٢

٢٠٠٧ ٣٠ أبريل ٢٠١٣

٢٠٠٨ ٣٠ أبريل ٢٠١٤

وعليه تطالب الشركة بإلغاء أثر الربط الذي قامت به المصلحة لانتهاء الفترة النظامية المحددة بواقع خمس سنوات وذلك للسنوات من ٢٠٠٥م وحتى ٢٠٠٨م ".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصاً:

"وجهة نظر المصلحة:"

توضح المصلحة أن الشركة قامت بالرد على استفسارات المصلحة للأعوام المالية من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٢ بخطابها رقم (٢٠١٤/٣٧٢٢) بتاريخ ١٥/٦/١٤٣٥ هـ الموافق ١٥/٤/٢٠١٤ وهو تاريخ لاحق لانتهاء المدة النظامية للخمس سنوات للأعوام المالية من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨ وعليه تكون المصلحة قامت بإشعار المكلف عن السنة المالية ٢٠٠٨ خلال المدة النظامية طبقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٦٥) من النظام الضريبي التي تنص على (يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك)، أما الأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٧م فإن التأخير في الربط يعود إلى تأخر رد المكلف على استفسارات المصلحة بشأن إقراراته الضريبية عن السنوات المذكورة أعلاه.

وجهة نظر الشركة:

بالرغم من اعتقاد الشركة بأنه لا يتوجب عليها ضرائب دخل إضافية من الناحية الموضوعية، فإن الشركة تعتقد إضافة إلى ذلك بأن المدة النظامية لإجراء الربط من قبل المصلحة للسنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ قد انتهت بموجب المادة (٦٥) من النظام الضريبي والتي نصت على ما يلي:

" أ) يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك " .

وعليه يتضح ومما لا يدع مجالاً للشك بأنه وفقاً لأحكام النظام الضريبي، لا يجوز للمصلحة إجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور خمس سنوات من التاريخ النظامي لتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات المشار إليها أعلاه، وفيما يلي نورد للجنتم الموقرة السنة وتاريخ انتهاء الفترة النظامية للربط من قبل المصلحة لتأكيد على مرور الخمس سنوات وعدم أحقية المصلحة بإصدار ربط ضريبي مخالف للإقرار الضريبي الذي قدم من قبل الشركة خلال المواعيد النظامية كما هو موضح أدناه:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإجراء الربط
٢٠٠٥	٣٠ أبريل ٢٠١١
٢٠٠٦	٣٠ أبريل ٢٠١٢
٢٠٠٧	٣٠ أبريل ٢٠١٣
٢٠٠٨	٣٠ أبريل ٢٠١٤

هذا وتجدر الإشارة إلى أن المادة التي أشارت إليها المصلحة وضحت بشكل واضح بشرط تقديم إشعار مسبب لإجراء الربط وخلال المدة النظامية المحددة. وبهذا الخصوص، تود الشركة توضيح الآتي:

أ) أن اجتهاد المصلحة في تفسيرها لكلمة "إشعار" على أنها متمثلة بخطاب استفساري عن حسابات الشركة لا يتناسب وأحكام النظام، فلو كان المقصود بالإشعار الاستفسارات لكان النظام ألزم المصلحة بتقديم استفسارات خلال مدة محددة وعلى أساسها تحدد المدة النظامية التي يتوجب فيها على المصلحة إصدار الربط. ومما يؤكد ذلك أن كلمة إشعار مرتبطة دائماً بصور أو تعديل الربط الضريبي وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) و(ج) من المادة الثانية والستين من النظام والتي نصت على الآتي:

" ب - على المصلحة إشعار المكلف بالربط الضريبي بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة وبالضريبة الواجبة عليه بخطاب رسمي مسجل، أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار.

ج - مع مراعاة أحكام المادة الخامسة والستين من هذا النظام، إذا اتضح للمصلحة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، يجوز للمصلحة إجراء ربط إضافي على المكلف، وتشعر المصلحة بالمكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض".

كما أكدت المادة التاسعة والخمسون فقرة ٨ من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي أن الإقرار يعد مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من المصلحة بشأنه.

وعليه فإن المقصود بإشعار هو خطاب يفيد بعدم قبول المصلحة للإقرار وليس المقصود إصدار خطاب استفساري، علاوة على ذلك فقد ذهب النظام إلى أبعد من ذلك من خلال تحديد مدة لإصدار الربط بغض النظر عن إصدار الإشعار من عدمه. وبناءً على ذلك فإن أحكام المواد النظامية المذكورة أعلاه قد اعتبرت أن إجراء الربط بأية كيفية أو بأية طريقة يجب أن يكون خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار، وهو نص عام وواضح لا يحتمل التأويل من المصلحة. وهو ما ينطبق على السنوات من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٨.

ب) وبالرجوع إلى مبررات المصلحة المتمثلة بالآتي:

• أن الشركة قامت بالرد على استفسارات المصلحة للأعوام المالية من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٢ بخطابها رقم (٢٠١٤/٣٧٢٢) بتاريخ ١٤٣٥/٦/١٥ الموافق ٢٠١٤/٤/١٥ وهو تاريخ لاحق لانتهاء المدة النظامية للخمس سنوات للأعوام المالية من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨ وعليه تكون المصلحة قامت بإشعار المكلف عن السنة المالية ٢٠٠٨ خلال المدة النظامية طبقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٦٥) من النظام الضريبي.

• تأخر رد المكلف على استفسارات المصلحة بشأن إقراراته الضريبية عن السنوات المذكورة أعلاه.

يتضح للجنة الموقرة أن المصلحة لربما جانبها الصواب في فهم المادة ٦٥ حيث إن النظام ألزم المصلحة بفترة محددة لإصدار الربط الضريبي ولم يلزمها بفترة مرتبطة برد للمكلف.

وعليه، فلا تعلم الشركة على أي سند نظامي اعتمدت عليه المصلحة لتأكيد أحقيتها في إصدار الربط بعد مرور خمس سنوات من الموعد النظامي لتقديم الإقرار. وكما نود التأكيد أن النظام ألزم المكلف بالرد على استفسارات المصلحة وفي حال أخل المكلف بذلك فإنه يحق للمصلحة إجراء ربط تقديري بموجب المعلومات المتاحة وفقاً لنص المادة السابعة والخمسون فقرة ٣ من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي. فالسؤال الذي يطرح نفسه لماذا لم تقم المصلحة بإجراء ربط تقديري بموجب النظام؟؟ مع العلم أن خطاب الاستفسار الموجه إلى الشركة (مرفق رقم ٣) كان بتاريخ ١٤٣٥/٤/١١ الموافق ١١ فبراير ٢٠١٤ وقامت الشركة بالرد على كامل الاستفسارات الخاصة بـ ٨ سنوات خلال شهرين تقريباً، وهذا لا يعد بأي حال من الأحوال تأخيراً في الرد.

والجدير بالذكر أنه لو افترضنا أن ما تعتقده المصلحة بأن خطاب الاستفسار يعتبر إشعار بالرغم من عدم موافقة الشركة لهذا الاعتقاد، إلا أن الشركة تود أن توضح ما يلي:

• بالنسبة للأعوام من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٧:

تؤكد الشركة بعدم أحقية المصلحة بإجراء ربط للمسبيين التاليين:

١- أن الإشعار المسبب (خطاب الربط) قد صدر بعد مرور عدد خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار للسنوات من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٧.

٢- وفي حال تعللت المصلحة بتأخر الشركة في الرد على الاستفسارات كما جاء في خطابها الموجه لسعادتكم، نود التأكيد بأن خطاب الاستفسار الذي تعلل به المصلحة في التأخير بالرد عليه قد صدر بعد انتهاء المدة النظامية لإجراء الربط لتلك السنوات.

• بالنسبة لعام ٢٠٠٨ إن الشركة قامت بالرد على استفسارات المصلحة قبل نهاية الأجل المحدد لإجراء الربط لعام ٢٠٠٨ بتاريخ ١٥ أبريل ٢٠١٤ وعليه كان بإمكان المصلحة بأن تربط قبل نهاية الأجل المحدد لإجراء الربط لعام ٢٠٠٨ في ٣٠ أبريل ٢٠١٤ حيث تبقى لها أسبوعان.

وعليه، تطالب الشركة بعدم إجراء الربط على السنوات من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٨ للمسببات الواضحة والجليّة المذكورة أعلاه والتي تؤكد ضعف وجهة نظر المصلحة وعدم نظاميتها".

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

" توضح المصلحة أن الشركة قامت بالرد على استفسارات المصلحة للأعوام المالية من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م بخطابها رقم (٢٠١٤/٣٧٢٢) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٣٥ هـ الموافق ١٥/٤/٢٠١٤م وهو تاريخ لاحق لانتهاء المدة النظامية للخمس سنوات للأعوام المالية من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م وعليه تكون المصلحة قامت بإشعار المكلف عن السنة المالية ٢٠٠٨م خلال المدة النظامية طبقًا لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٦٥) من النظام الضريبي التي تنص على (يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطيًا على ذلك)، أما الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م فإن التأخير في الربط يعود إلى تأخير رد المكلف على استفسارات المصلحة بشأن إقراراته الضريبية عن الأعوام المذكورة".

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عدم أحقية المصلحة في إجراء الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن المصلحة قد استفسرت من المكلف بخطابها رقم ١٤٣٥/١٦/٢٣٤٨ وتاريخ ١٤٣٥/٤/١١ هـ الموافق ١١/٢/٢٠١٤م للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠١٢م، واستنادًا إلى المادة (٨/٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة قبول اعتراض المكلف للأعوام من ٢٠٠٥م - ٢٠٠٧م ورفضه لعام ٢٠٠٨م على هذا البند.

٤- تأميمات اجتماعية محملة بالزيادة.

انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف كما ورد في مذكرة رفع الاعتراض والمذكرة الإلحاقية للمصلحة.

٥- إعدام فواتير غير معتمدة.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

" لقد قامت المصلحة بعدم اعتماد مصاريف إعدام الفواتير المحملة على الحسابات كما يلي:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	ريال سعودي
٢٠٠٥	٣٥,٠٠٠
٢٠٠٧	٩٢,٢٠٩
٢٠٠٨	٦,٠٧٧,٨٥٠
٢٠١٢	٥,٣٨٧,٧٤٨
المجموع	١١,٥٩٢,٨٠٧

تعترض الشركة على رفض المصلحة حسم مصاريف إعدام الفواتير للأعوام المذكورة أعلاه، للمسببات التالية:

ملخص نقاط الاعتراض الرئيسية:

- ١- ما ورد بالمادة (١٤) من النظام الضريبي وما ورد بالفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية من أحكام.
- ٢- قيام الشركة باستيفاء الضوابط النظامية قبل إعدام الدين.

٣- تأكيد القوائم المالية على نظامية الديون المعدومة.

٤- الأخذ في الاعتبار أن الجهات المتعامل معها في غالبيتها جهات حكومية.

٥- ملائمة مبلغ الديون المعدومة لحجم للإيرادات مترتبة على العديد من الجهات وارتفاع تكلفة تحصيلها مقارنة بمبالغها.

٦- مسببات أخرى.

(١) ما ورد بالمادة (١٤) من النظام الضريبي وما ورد بالفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية من أحكام.

لقد نصت المادة (١٤) من النظام الضريبي على ما يلي:

" أ - يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيرادًا في دخل المكلف الخاضع الضريبة.

ب - يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقًا لما تحدده اللائحة "

كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية الخاصة بضوابط حسم الديون المعدومة كمصروف نظامي على ما يلي:

" أ - أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.

ب - أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.

ج - أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.

د - أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، وثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.

هـ - ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.

و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها."

وعلى ضوء المواد النظامية أعلاه تؤكد الشركة أحياتها في حسم الديون المعدومة من الوعاء الضريبي لانطباق تلك الضوابط بجوهرها على ديونها المعدومة.

٢) قيام الشركة باستيفاء الضوابط النظامية قبل إعدام الدين.

لقد قامت الشركة باستيفاء جميع الضوابط النظامية بموجب حكم الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة وفقاً للجدول التالي:

الضوابط حسب الفقرة ٣ من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية		رأي الشركة في مدى انطباق تلك الضوابط	
١-	أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.	١-	إن الديون المعدومة سبق وأن تم التصريح بها كإيرادات في السنوات السابقة ولذلك ترى الشركة انطباق هذا الضابط.
٢-	أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.	٢-	إن الديون المعدومة ناتجة عن تقديم خدمات ولذلك ترى الشركة انطباق هذا الضابط.
٣-	أن يقدم المكلف شهادة من محاسبة القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.	٣-	إن الشركة على أتم الاستعداد لتزويد المصلحة بشهادة من المحاسب القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية. وعلاوة على ذلك، تؤكد الشركة أن إعدام الديون تم بموجب حسابات نظامية مدققة من محاسب قانوني مرخص له بالمملكة والشركة تعتقد أن حساباتها المدققة تعتبر بديلاً عن شهادة المحاسب القانوني.
٤-	أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، وثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين	٤-	تؤكد الشركة أن اللائحة التنفيذية بالفقرة (د) ٣/ من المادة (٩) قد ضربت أمثلة للإجراءات القانونية التي يمكن اتخاذها لإثبات عدم إمكانية تحصيل الديون. ولم تقم بتحديد حصرًا في الأحكام القضائية أو إثبات إفلاس المدين. وعليه. فإن الشركة تؤكد أنها قد قامت باتخاذ الإجراءات المتاحة. بهذا الخصوص، مرفق لسعادتكم المستندات المؤيدة لشطب

الديون المتعلقة بالسنوات ٢٠٠٨ و٢٠١٢.			
إن الدين على جهات غير مرتبطة ولذلك ترى الشركة انطباق هذا الضابط.	-0	ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف	-0
بهذا الخصوص، تلتزم الشركة بالتصريح عن الديون ضمن دخلها متى تم تحصيلها.	-٦	التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.	-٦

كما سبق أعلاه، يتضح لسعادتكم قيام الشركة باستيفاء جميع الضوابط النظامية لإعدام الديون.

(٣) تأكيد القوائم المالية على نظامية الديون المعدومة.

إنه لمن الأدلة المقنعة التي تثبت أذقية الشركة في حسم تلك الديون المعدومة ما صرحت به القوائم المالية من إيضاحات تؤكد أن إدام الدين قد تم مراجعته والتحقق منه من قبل محاسب قانوني مرخص له بالمملكة حيث ذكرت ما يلي:

" تظهر الذمم المدينة بالمبلغ الأصلي للفاتورة ناقصًا المخصص لقاء أية مبالغ غير قابلة للتحويل. يتم إجراء تقدير الديون المشكوك في تحصيلها عند عدم إمكانية تحصيل المبلغ بالكامل. تشطب الديون المعدومة عند تكبدها."

(٤) الأخذ في الاعتبار أن الجهات المتعامل معها غالبيتها جهات حكومية.

تؤكد الشركة بأن غالبية الجهات المتعاملة معها هي جهات حكومية وهذا يتضح جليًا من بيان متابعة العقود الوارد بالإقرار الضريبي (كشف رقم ١ من الإقرارات). وبهذا الخصوص، نود التوضيح أن العقود الحكومية لها خصوصية قد ينجم عنها لأسباب غير مقنعة، في الأحوال الاعتيادية، خصم مبلغ من الفواتير. كما قد تكون المخالفات التعاقدية الغير جوهرية سبب خصم مبلغ من الفاتورة نظرًا لعدم أخذ تلك المخالفات سهوًا من قبل إدارة الشركة بعين الاعتبار وعند إصدار الفواتير مما ينجم عنها خصم جزء من مبلغ الفواتير وعليه عكس قيد الإيراد المتمثل بشطب الدين. بالإضافة إلى ذلك أن الشركة قامت بشطب الديون بناءً على مبررات ومستندات مؤيدة وذلك كما يلي:

الدين المشطوب	السنة المالية	مبررات الشطب
٦,٠٧٢,٧٥٠	٢٠٠٨	إلغاء المشروع ونزفك لسعادتكم المستندات المؤيدة (كشف رقم ٥)
٥,٣٨٥,٧٤٨	٢٠١٢	اتفاقية مخالصة نهائية ونزفك لسعادتكم المستندات المؤيدة (كشف رقم ٦)

(٥) ملائمة مبلغ الديون المعدومة لحجم إيرادات مترتبة على العديد من الجهات وارتفاع تكلفة تحصيلها مقارنة بمبلغها.

كما تود الشركة التأكيد على حقها بحسم تلك الديون استنادًا لما يلي:

أ) أن مبالغ الديون المعدومة ليست ذات أهمية مقارنة مع الإيرادات.

ب) أن تكلفة تحصيلها قد تزيد عن مبالغها لاسيما أن الشركة لها سمعة محلية ودولية وبالتالي فإنها حريصة على نظامية إجراءات التقاضي، مما يتوجب عليها الاستعانة بمكاتب متخصصة في المحاماة تتناسب مع قوة اسم الشركة مما يترتب عليه ارتفاع الأتعاب المهنية، خاصة وأن هذه الديون مترتبة على العديد من الجهات.

وبهذا الخصوص، نود التأكيد بأنه صدر الكثير من القرارات الابتدائية والاستئنافية والتي أجازت حسم الديون المعدومة للمسببات أعلاه ومن هذه القرارات، على سبيل المثال لا الحصر، القرار الاستئنافي رقم (١٠٠١) لعام ١٤٣١هـ والذي صدر بحق سنوات قديمة تتعلق بالنظام الضريبي القديم إلا أن الضوابط اعتماد الديون المعدومة لم تختلف في النظام الضريبي القديم عن النظام الضريبي الجديد حيث نص على ما يلي:

" وبعد اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة وتحديداً بيان أرصدة المدينين في ٣١/١٢/٢٠٠٢م المرفق مع محضر اجتماع مجلس المديرين المؤرخ في ٢٧/١٠/١٤٢٣هـ الموافق ٣١/١٢/٢٠٠٢م تبين أن مبلغ الديون المعدومة ومقداره (٤٥,١٤٥) ريالاً ومن ضمنها المبلغ محل الخلاف ومقداره (٣١,٣٣٨) ريالاً يشتمل على مبالغ مستحقة على أشخاص كانوا يعملون لدى الشركة على وظيفة سائق ويمثل متوسطها مبالغ غير ذات أهمية نسبية مقارنة بإيرادات الشركة ومصروفاتها وأرباحها وأن كلفة تحصيلها قد تتجاوز قيمتها مما ترى معه اللجنة بالأغلبية رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بقبول حسم الديون المعدومة البالغة (٣١,٣٣٨) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٢م".

(٦) مسببات أخرى.

إن استحقاق الإيرادات مرتبط مع المعايير والمبادئ المحاسبية وخصوصاً، معايير استحقاق الإيرادات، والتي لا تعكس بالضرورة واقعة تحصيل تلك الإيرادات، ولكن عملية شطب الديون هي الوسيلة الوحيدة التي من شأنها عكس واقعة إمكانية التحصيل من عدمها (الأساس النقدي). فلو افترضنا جدلاً كون حسابات الشركة ممسوكة بناءً على المبدأ المحاسبي النقدي، تكون الإيرادات المصرح عنها، والخاضعة للضريبة، متمثلة في الإيرادات المحصلة أو الجاهزة للتحصيل فقط، وعليه، لن تخضع الشركة لضريبة الدخل على الإيرادات الغير محصلة والغير قابلة للتحصيل.

وبناءً على ما سبق ذكره من مسببات، تطالب الشركة باعتماد الديون المعدومة (إعدام الفواتير) وتعديل الربوط بها للسنوات قيد الاعتراض."

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصاً:

" وجهة نظر المصلحة:

- عام ٢٠٠٥ بمبلغ وقدره (٣٥,٠٠٠) ريال.

- عام ٢٠٠٧ بمبلغ وقدره (٩٢,٢٠٩) ريالات.

- عام ٢٠٠٨ بمبلغ وقدره (٦,٠٧٧,٨٥٠) ريالاً (وردت بالمصاريف ديون معدومة)

- عام ٢٠١٢ بمبلغ وقدره (٥,٣٨٧,٧٤٨) ريالاً (وردت بالمصاريف ديون معدومة).

توافق المصلحة على قبول الديون المعدومة لعام ٢٠١٢ وذلك لتقديم الشركة المستندات المؤيدة للبند وهي المخالصة النهائية مع شركة (ب)، أما باقي الأعوام فلم تقدم الشركة المستندات المؤيدة لها وبالتالي ترى المصلحة رفض اعتمادها كمصاريف وذلك في ضوء المادة (٩) الفقرة (٣/د) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ٣ - الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية: د - أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، وثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين) وتتمسك المصلحة

بصحة إجرائها مع ملاحظة أن المبالغ الخاصة بالعامين ٢٠٠٥ و ٢٠٠٧م هي عبارة عن إعدام فواتير فقط، أما مبالغ العامين ٢٠٠٨ و ٢٠١٢ فهي عبارة عن ديون معدومة.

وجهة نظر الشركة.

على الرغم من موافقة المصلحة على اعتراض الشركة بالنسبة لإعدام فواتير عام ٢٠١٢ إلا أن الشركة تعترض على رفض المصلحة حسم مصاريف إعدام الفواتير للأعوام من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٨، للمسببات التالية:

ملخص نقاط الاعتراض الرئيسية:

- ١) ما ورد بالمادة (١٤) من النظام الضريبي وما ورد بالفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية من أحكام.
- ٢) قيام الشركة باستيفاء الضوابط النظامية قبل إعدام الدين.
- ٣) تأكيد القوائم المالية على نظامية الديون المعدومة.
- ٤) الأخذ في الاعتبار أن الجهات المتعامل معها في غالبيتها جهات حكومية.
- ٥) ملائمة مبلغ الديون المعدومة لحجم للإيرادات مترتبة على العديد من الجهات وارتفاع تكلفة تحصيلها مقارنة بمبالغها.
- ٦) مسببات أخرى.

١) ما ورد بالمادة (١٤) من النظام الضريبي وما ورد بالفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية من أحكام.

لقد نصت المادة (١٤) من النظام الضريبي على ما يلي:

- أ - يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيرادًا في دخل المكلف الخاضع للضريبة.
- ب- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقًا لما تحدده اللائحة".
- كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية الخاصة بضوابط حسم الديون المعدومة كمصرف نظامي على ما يلي:
- أ - أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.
- ب - أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.
- ج - أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صالح الصلاحية.
- د - أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.
- هـ - ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.
- و - التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخل متى تم تحصيلها".

وعلى ضوء المواد النظامية أعلاه تؤكد الشركة أصدقيتها في حسم الديون المعدومة من الوعاء الضريبي لانطباق تلك الضوابط بجورها على ديونها المعدومة.

١) قيام الشركة باستيفاء الضوابط النظامية قبل إعدام الدين.

لقد قامت الشركة باستيفاء جميع الضوابط النظامية بموجب حكم الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة وفقاً للجدول

التالي:

الضوابط حسب الفقرة ٣ من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية	رأي الشركة في مدى انطباق تلك الضوابط
١- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلّف في سنة استحقاق الإيراد.	١- إن الديون المعدومة سبق وأن تم التصريح بها كإيرادات في السنوات السابقة ولذلك ترى الشركة انطباق هذا الضابط.
٢- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.	٢- إن الديون المعدومة ناتجة عن تقديم خدمات ولذلك ترى الشركة انطباق هذا الضابط.
٣- أن يقدم المكلّف شهادة من محاسبة القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.	٣- إن الشركة على أتم الاستعداد لتزويد المصلحة بشهادة من المحاسب القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية. وعلاوة على ذلك، تؤكد الشركة أن إعدام الديون تم بموجب حسابات نظامية مدققة من محاسب قانوني مرخص له بالمملكة والشركة تعتقد أن حساباتها المدققة تعتبر بديلاً عن شهادة المحاسب القانوني.
٤- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، وثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين	٤- تؤكد الشركة أن اللائحة التنفيذية بالفقرة (د) من المادة (٩) من المادة (٣) قد ضربت أمثلة للإجراءات القانونية التي يمكن اتخاذها لإثبات عدم إمكانية تحصيل الديون. ولم تقم بتحديد حصرًا في الأحكام القضائية أو إثبات إفلاس المدين. وعليه. فإن الشركة تؤكد أنها قد قامت باتخاذ الإجراءات المتاحة. بهذا الخصوص، مرفق لسعادتكم المستندات المؤيدة لشطب الديون المتعلقة بالسنوات ٢٠٠٨ (مرفق رقم ٤).
٥- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلّف	٥- إن الدين على جهات غير مرتبطة ولذلك ترى

		الشركة انطباق هذا الضابط.
-٦	التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.	بهذا الخصوص، تلتزم الشركة بالتصريح عن الديون ضمن دخلها متى تم تحصيلها.

مما سبق أعلاه، يتضح لسعادتكم قيام الشركة باستيفاء جميع الضوابط النظامية لإعدام الديون.

(٣) تأكيد القوائم المالية على نظامية الديون المعدومة.

إنه لمن الأدلة المقنعة التي تثبت أحقية الشركة في حسم تلك الديون المعدومة ما صرحت به القوائم المالية من إيضاحات تؤكد أن إعدام الدين قد تم مراجعته والتحقق منه من قبل محاسب قانوني مرخص له بالمملكة حيث ذكرت ما يلي:
"تظهر الذمم المدينة بالمبلغ الأصلي للفاتورة ناقصًا المخصص لقاء أية مبالغ غير قابلة للتحصيل. يتم إجراء تقدير للديون المشكوك في تحصيلها عند عدم إمكانية تحصيل المبلغ بالكامل. تشطب الديون المعدومة عند تكبدها".

(٤) الأخذ في الاعتبار أن الجهات المتعامل معها غالبيتها جهات حكومية.

تؤكد الشركة بأن غالبية الجهات المتعاملة معها هي جهات حكومية وهذا يتضح جليًا من بيان متابعة العقود الواردة بالإقرار الضريبي (كشف رقم ١ من الإقرارات). وبهذا الخصوص، نود التوضيح أن العقود الحكومية لها خصوصية قد ينجم عنها لأسباب غير مقنعة، في الأحوال الاعتيادية، خصم مبلغ من الفواتير. كما قد تكون المخالفات التعاقدية الغير جوهريّة سبب خصم مبلغ من الفاتورة نظرًا لعدم أخذ تلك المخالفات سهوًا من قبل إدارة الشركة بعين الاعتبار وعند إصدار الفواتير مما ينجم عنها خصم جزء من مبلغ الفواتير مما يترتب عليه عكس قيد الإيراد المتمثل بشطب الدين. بالإضافة إلى ذلك أن الشركة قامت بشطب الديون بناءً على مبررات ومستندات مؤيدة وذلك كما يلي:

الدين المشطوب	السنة المالية	مبررات الشطب
٦,٠٧٢,٧٥٠	٢٠٠٨	إلغاء المشروع ونرفق لسعادتكم المستندات المؤيدة (مرفق رقم ٤)

(٥) ملائمة مبلغ الديون المعدومة لحجم إيرادات مترتبة على العديد من الجهات وارتفاع تكلفة تحصيلها مقارنة بمبلغها.

كما تود الشركة التأكيد على حقها بحسم تلك الديون استنادًا لما يلي:

(ج) أن مبالغ الديون المعدومة ليست ذات أهمية مقارنة مع الإيرادات.

(د) أن تكلفة تحصيلها قد تزيد عن مبالغها لا سيما أن الشركة لها سمعة محلية ودولية وبالتالي فإنه حريصة على نظامية إجراءات التقاضي، مما يتوجب عليها الاستعانة بمكاتب متخصصة في المحاماة تتناسب مع قوة أسم الشركة مما يترتب عليه ارتفاع الأتعاب المهنية، خاصة وأن هذه الديون مترتبة على العديد من الجهات.

وبهذا الخصوص، نود التأكيد بأنه صدر الكثير من القرارات الابتدائية والاستئنافية والتي أجازت حسم الديون المعدومة للمسببات أعلاه ومن هذه القرارات، على سبيل المثال لا الحصر، القرار الاستئنافي رقم (١٠٠١) لعام ١٤٣١هـ والذي صدر بحق سنوات قديمة تتعلق بالنظام الضريبي القديم إلا أن ضوابط اعتماد الديون المعدومة لم تختلف في النظام الضريبي القديم عن النظام الضريبي الجديد حيث نص على ما يلي:

"وبعد إطلاع اللجنة على المستندات المقدمة وتحديداً بيان أرصدة المدينين في ٣١/١٢/٢٠٠٢م المرفق مع محضر اجتماع مجلس المديرين المؤرخ في ٢٧/١٠/١٤٢٣هـ الموافق ٣١/١٢/٢٠٠٢م تبين أن مبلغ الديون المعدومة ومقداره (٤٥,١٤٥) ريالاً ومن ضمنها المبلغ محل الخلاف ومقداره (٣١,٣٣٨) ريالاً يشتمل على مبالغ مستحقة على أشخاص كانوا يعملون لدى الشركة على وظيفة سائق ويمثل متوسطها مبالغ غير ذات أهمية نسبية مقارنةً بإيرادات الشركة ومصروفاتها وأرباحها وأن كلفة تحصيلها قد تتجاوز قيمتها مما ترى معه اللجنة بالأغلبية رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بقبول دسم الديون المعدومة البالغة (٣١,٣٣٨) ريالاً من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٢م".

٦) مسببات أخرى.

إن استحقاق الإيرادات مرتبط مع المعايير والمبادئ المحاسبية وخصوصاً، معايير استحقاق الإيرادات، والتي لا تعكس بالضرورة واقعة تحصيل تلك الإيرادات، ولكن عملية شطب الديون هي الوسيلة الوحيدة التي من شأنها عكس واقعة إمكانية التحصيل من عدمها (الأساس النقدي).

فلو افترضنا جدلاً كون حسابات الشركة ممسوكة بناءً على المبدأ المحاسبي النقدي، تكون الإيرادات المصرح عنها، والخاضعة للضريبة، متمثلة في الإيرادات المحصلة أو الجاهزة للتحصيل فقط، وعليه، لن تخضع الشركة لضريبة الدخل على الإيرادات الغير محصلة والغير قابلة للتحصيل.

وبناءً على ما سبق ذكره من مسببات، تطالب الشركة باعتماد الديون المعدومة (إعدام الفواتير) للسنوات المذكورة أعلاه عند التقرير بشأنها من قبل اللجنة الموقرة) ."

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض:-

" - عام ٢٠٠٥م بمبلغ وقدره (٣٥,٠٠٠) ريال.

- عام ٢٠٠٧م بمبلغ وقدره (٩٢,٢٠٩) ريالات.

- عام ٢٠٠٨م بمبلغ وقدره (٦٠,٧٧,٨٥٠) ريالاً (وردت بالمصاريف ديون معدومة).

- عام ٢٠١٢م بمبلغ وقدره (٥,٣٨٧,٧٤٨) ريالاً (وردت بالمصاريف ديون معدومة).

توافق المصلحة على قبول الديون المعدومة لعام ٢٠١٢م وذلك لتقديم الشركة المستندات المؤيدة للبند وهي المخالصة النهائية مع شركة (ب)، أما باقي الأعوام فلم تقدم الشركة المستندات المؤيدة لها وبالتالي ترى المصلحة رفض اعتمادها كمصاريف وذلك في ضوء المادة (٩) الفقرة (٣/د) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ٣ - الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية: د - أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين) وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها مع ملاحظة أن المبالغ الخاصة بالعامين ٢٠٠٥ و ٢٠٠٧م هي عبارة عن إعدام فواتير فقط، أما مبالغ العامين ٢٠٠٨م و ٢٠١٢م فهي عبارة عن ديون معدومة".

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عدم قبول إعدامه فواتير للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى ما قضت به اللجنة في البند الثالث (عدم أحقية المصلحة في فتح الربط للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م) ترى اللجنة:-

١) فيما يخص عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٧م قبول اعتراض المكلف.

٢) فيما يخص عام ٢٠٠٨م رفض اعتراض المكلف استنادًا إلى المادة (٣/٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

٣) فيما يخص عام ٢٠١٢م انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف حسب ما جاء في مذكرة رفع الاعتراض.

٦- مصاريف ضيافة ومصاريف ترفيه غير معتمدة.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

"لم تعتمد المصلحة مصاريف ضيافة ومصاريف ترفيه بموجب ربطها قيد الاعتراض على النحو التالي:

ريال سعودي	السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر
١١٤,٣٩١	٢٠٠٥
١١٨,٣٨٤	٢٠٠٦
٥٣,١٩٢	٢٠٠٧
١٢٦,٧٦٩	٢٠٠٨
١٢,٢٦٥	٢٠٠٩
١,٠٩٦,١٤٩	٢٠١٠
٩٢٧,٢٩١	٢٠١١
٧٤٠,٧١٧	٢٠١٢
٣٦,٨٣٣	مصاريف ترفيه
٣,٣٣٣,٩٩١	المجموع

تعترض الشركة على إجراء المصلحة بعدم اعتماد مصاريف الضيافة ومصاريف الترفيه بالقيم المذكورة أعلاه للمسببات التالية:

ملخص نقاط الاعتراض الرئيسية:

انطباق شروط اعتماد المصروفات النظامية بموجب المادة (١٢) من النظام والمادة (٩) من اللائحة على مصاريف الضيافة.

مصاريف الضيافة لا يمكن أن تعد كمصاريف ترفيهية.

النشاط الخدمي للشركة يتطلب ضيافة العملاء.

حالات مثل صادرة عن المصلحة.

بدايةً تود الشركة التأكيد بأن طبيعة مصاريف الترفيه هي مصاريف ضيافة وبالخطأ تم تصنيفها كمصاريف ترفيه في الإقرار.

أ - بالرجوع لمواد النظام الضريبي ولائحته التنفيذية فإنه يتبين عدم وجود نص نظامي يقضي بعدم قبول مصاريف الضيافة، وعليه لا تعلم الشركة ما هو الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في عدم اعتماد مصاريف الضيافة.

ب - ومن الجدير بالذكر أن مصاريف الضيافة لا يمكن أن تعد كمصاريف ترفيهية حتى لا تقبلها المصلحة، لأنه هناك فرق كبير بين المصاريف الترفيهية ومصاريف الضيافة والتي يتطلبها النشاط لاسيما النشاط الخدمي وهو ما ينطبق على نشاط الشركة.

ج - وبالرجوع لنشاط الشركة الخدمي، والذي يعتمد على عقد الاجتماعات والندوات، فإنه يتبين أن مصاريف الضيافة من المصاريف اللازمة والضرورية للنشاط وفقاً لمفهوم الفقرة (١) من المادة التاسعة من اللائحة، والتي حددت ضوابط المصاريف واجبة الحسم (المذكورة أعلاه).

د - لقد صدر عن المصلحة خطابات عديدة، اعتمدت فيها مصاريف الضيافة كمصروف نظامي ولم تعتبرها من الأنشطة الترفيهية غير واجبة الحسم نظاماً من الوعاء الضريبي، طالما كانت تلك المصاريف مؤيدة بمستندات صرف ثبوتية وملائمة في قيمتها لإيرادات الشركة وطالما أنها لازمة وضرورية لتحقيق إيرادات الشركة، ومن هذه الخطابات، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

أ) خطاب المصلحة رقم ٩/٢٩٤٢ و تاريخ ٩/٢٩٤٢/٦/٣ هـ:

حيث أجازت المصلحة اعتماد مصاريف الضيافة على ضوء الضوابط التالية:

١- الملائمة لحجم الإيرادات ومناسبتها.

٢- الارتباط بالنشاط والمساهمة في الحصول على الإيراد.

٣- التأمين المستندي بموجب مستندات الصرف الثبوتية.

كما أكدت المصلحة بهذا الخطاب على أن النشاط الخدمي يتطلب تكبد تكاليف تتعلق بالضيافة لمزاولة النشاط.

ب) خطاب المصلحة رقم ٩/٤١٨٥ و تاريخ ٩/٤١٨٥/٩/٥ هـ، والذي أكدت فيه المصلحة على جواز حسم مصاريف الضيافة إذا توفرت المستندات المؤيدة لصرافها وكانت لازمة وضرورية للنشاط.

ج) خطاب المصلحة رقم ٩/٢٢٢٤ بتاريخ ٩/٢٢٢٤/٤/٢٨ هـ، والذي ينص على الآتي:

"يتم اعتماد مصاريف الضيافة حال وجود مصاريف استقبال تتعلق بعملاء الشركة على وجهه الخصوص ومتى كان نشاط الشركة نشاطاً خدمياً ويتطلب ذلك، ويتمتع المصروف بالمحددات التالية:

أ - أن يكون مصروفًا فعليًا ومؤيد بمستندات ثبوتية من جهات خارجية.

ب- أن يتناسب وحجم الإيرادات المحققة خلال العام مع اتسامه بالموضوعية وعدم المبالغة."

كما سبق أعلاه، يتضح لسعادتك أن المصلحة قد أجازت مصاريف الضيافة على ضوء بعض الضوابط، والتي سبق ذكرها، والتي تتوفر جميعها بمصاريف الضيافة قيد الاعتراض، وعليه تأمل الشركة اعتماد تلك المصروفات للسنوات قيد الاعتراض وعدم إضافتها للوعاء الضريبي. علمًا بأن المصروف بعاليه يتضمن مصاريف ضيافة ومصاريف لوازم بيوت الضيافة حسب الإقرارات المقدمة".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصًا:

" وجهة نظر المصلحة:

ترفض المصلحة مصاريف الترفيه البالغة (٣٦,٨٣٣) ريال طبقًا لنص الفقرة (٣) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية والتي تنص على (لا يجوز حسم المصاريف الآتية: ٣ - المصاريف الترفيهية، كمصاريف الحفلات، واللقاءات الرياضية، والأنشطة والرحلات الترفيهية وما شابه ذلك.) وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

وجهة نظر الشركة:

تؤكد الشركة أن مسمى مصاريف ترفيهية قد أجري على سبيل الخطأ بإقرار الشركة وأن طبيعة هذا البند هو مصاريف ضيافة وعليه تطالب الشركة باعتماد المصروف أسوة بما تم مع مصاريف الضيافة للسنوات من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٢. والشركة على أتم استعداد لتقديم المستندات الثبوتية المؤكدة لوجهة نظرها".

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض -

العالم	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م
المبلغ	١١٤,٣٩١	١١٨,٣٨٤	٥٣,١٩٢	١٢٦,٧٦٩	١٢٠,٢٦٥	١,٠٩٦,١٤٩	٩٢٧,٢٩١	٧٤٠,٧١٧

مصاريف الترفيه لعام ٢٠٠٥م بمبلغ (٣٦,٨٣٣) ريالًا وخصمته (٧,٣٦٧) ريالًا.

توافق المصلحة على قبول وجهة نظر الشركة بشأن مصاريف الضيافة للأعوام المذكورة ضمن المصاريف واجبة الحسم لتعلقها بالنشاط وذلك بعد أن تم مراجعة المستندات المقدمة من الشركة والمؤيدة لهذا المصروف. وترفض المصلحة مصاريف الترفيه البالغة (٣٦,٨٣٣) ريالًا طبقًا لنص الفقرة (٣) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية والتي تنص على (لا يجوز حسم المصاريف الآتية: ٣- المصاريف الترفيهية، كمصاريف الحفلات، واللقاءات الرياضية، والأنشطة والرحلات الترفيهية وما شابه ذلك.) وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها".

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عدم اعتماد مصاريف ضيافة ومصاريف ترفيه للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى ما قضت به اللجنة في البند الثالث (عدم أحقية المصلحة في فتح الربط للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م) ترى اللجنة:-

١) مصاريف الضيافة:

انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف حسب ما جاء في مذكرة رفع الاعتراض.

٢) مصاريف الترفيه:

قبول اعتراض المكلف.

٧- عيديات وإكراميات غير معتمدة.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

" تؤكد الشركة بأن هذا المصروف يتعلق بموظفي الشركة وبالتالي فهو بمثابة مكافآت تصرف للموظفين تحفيزًا لهم لزيادة إنتاجيتهم.

وعلى ضوء ربوط المصلحة فإنه يتبين أن المصلحة لم تعتمد العيديات والإكراميات بالمبالغ التالية:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	ريال سعودي
٢٠٠٥	٨٤,٨٨٠
٢٠٠٦	٨٣,١٢٦
٢٠٠٧	١٢٨,٣١٤
٢٠٠٨	١٥٨,٢٠٠
٢٠٠٩	٢٧٩,٢٠١
٢٠١٠	٣٥٨,٥٥٠
٢٠١١	٣٢٨,٧٣١
٢٠١٢	٣٥٩,٤٠٠
المجموع	١,٧٨٠,٤٠٢

وعليه، تعترض الشركة على عدم اعتماد المصلحة للعيديات والإكراميات (المكافآت) أعلاه للمسببات التالية:

١- لم تعلق المصلحة سبب رفضها للمكافآت المذكورة أعلاه على الإطلاق علمًا بأنها نفقات فعلية تكبدتها الشركة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وفقًا للمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية والتي نصت صراحة على الآتي:

" المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ - أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب - أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج - أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د - ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية".

٢- لقد وردت المكافآت غير المعتمدة المعترض عليها، ضمن الرواتب والأجور الواردة بالقوائم المالية، واستنادًا لنص المادة (٢٣) فقرة (ب) من النظام، فهي متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة التي يحدد على أساسها إجمالي الدخل والمصاريف وفقًا للنظام، ولم ينص النظام على عدم جواز حسم تلك المصاريف في أي من مواده. وعليه، فإنها مصاريف جائزة الحسم.

٣- لقد أقرت المصلحة بموجب الربط (ضمنيًا) بأن هذه المصروفات فعلية ولازمة للنشاط ومؤيدة مستنديًا، حيث لم تشر من قريب أو بعيد في الربط إلى عدم تأكيدها مستنديًا أو عدم ارتباطها بالنشاط، كما لم تشكك المصلحة في صحة وملائمة القوائم المالية.

٤- ولمزيد من الإيضاح نود التأكيد بأن المكافآت يتم تحديدها سنويًا استنادًا إلى بعض العوامل، وبالتالي لا تعد جزءًا من الالتزامات التعاقدية لصاحب العمل التي يمكن تحديدها بقيمة محددة لكل موظف، بمعنى أدق أنه يكتفي بالنص عليها بالعقود. ومن هذه العوامل ما يلي:

- تحقيق الأهداف.
- طبيعة عمل بعض الموظفين.
- الاحتفاظ بالموظفين المتخصصين والمدربين جيدًا.
- تحفيز الموظفين وتشجيعهم للمساهمة في زيادة نمو الشركة.
- الحفاظ على مستوى ونوعية العمل الذي تقدمه الشركة.
- بعض التسويات الخاصة بالموظفين.

٥- وتجدر الإشارة إلى أن الفقرتين (١ و ٢) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية والمتعلقين بالرواتب والأجور وما في حكمها التي لا يجوز حسمها قد نصتا على ما يلي:

"١) الرواتب والأجور وما في حكمها، سواءً كانت نقدية أو عينية، المدفوعة للمالك أو الشريك، أو المساهم (باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة)، أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة.

٢) التعويض، سواءً كان نقدًا أو عينيًا، المدفوع للشريك أو المساهم أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة، مقابل ممتلكات أو خدمات قدمها للشركة الزائد عن سعر السوق السائد في تاريخ العملية".

وعليه، فإن ما ورد في اللائحة التنفيذية يعزز وجهة نظر الشركة في اعتماد تلك المكافآت، حيث إنها تخص موظفين وليس شركاء فيها أو أفراد مرتبطين بها حتى ينطبق عليها حكم الفقرتين المذكورتين أعلاه، مما يؤكد أنها نفقات فعلية لازمة للنشاط وقيمتها تتلاءم وحالات المثل بالأنشطة الأخرى، وبالتالي فهي جائزة الحسم نظامًا.

وعليه فإن المكافآت المذكورة أعلاه، تمثل رواتب فعلية تكبدتها الشركة وهي من المصاريف الضرورية واللازمة والمرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. واستنادًا إلى المادة (١٢) من النظام الضريبي والمادتين (٩) و(١٠) من اللائحة التنفيذية، والشركة على استعداد لتقديم المستندات الثبوتية المؤيدة لها. وعليه، فإن الشركة تطالب بحسم تلك المكافآت من الوعاء الضريبي لاستيفائها كافة الشروط النظامية التي تجيز حسمها."

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصًا:

" وجهة نظر المصلحة:

" العام	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م
المبلغ	٨٤,٨٨٠	٨٣,١٢٦	١٢٨,٣١٤	١٥٨,٢٠٠	٢٧٩,٢٠١	٣٥٨,٥٥٠	٣٢٨,٧٣١	٣٥٩,٤٠٠
الضريبة	١٦,٩٧٦	١٦,٦٢٥	٢٥,٦٦٣	٣١,٦٤٠	٥٥,٨٤٠	٧١,٧١٠	٦٥,٧٤٦	٧١,٨٨٠

تم رفض تلك المصاريف لأنها لا تتعلق وغير لازمة للنشاط وبالقياس فإنها تنطبق عليها أحكام الفقرة (٣) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على (لا يجوز حسم المصاريف الآتية: ٣ - المصاريف الترفيهية، كمصاريف الحفلات، واللقاءات الرياضية، والأنشطة والرحلات الترفيهية وما شابه ذلك.) وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

وجهة نظر الشركة:

تستغرب الشركة من اعتبار المصلحة تلك المصاريف كمصاريف ترفيهية على الرغم أن هذا مخالف للواقع الذي يؤكد أن المصروف يمثل أحد بنود الرواتب والأجور حيث إنه يعد بمثابة مكافآت تحفيزية للموظفين لزيادة إنتاجيتهم.

وعليه، تعترض الشركة على عدم اعتماد المصلحة للعديد من الإكراهيات (المكافآت) أعلاه للمسببات التالية:

١ - إن المكافآت أعلاه تعد نفقات فعلية تكبدتها الشركة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وفقًا للمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية والتي نصت صراحة على الآتي:

" المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ - أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب - أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج - أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د - ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية."

٢- لقد وردت المكافآت غير المعتمدة المعترض عليها، ضمن الرواتب والأجور الواردة بالفوائم المالية، واستنادًا لنص المادة (٢٣) فقرة (ب) من النظام، فهي متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة التي يحدد على أساسها إجمالي الدخل والمصاريف وفقًا للنظام، ولم ينص النظام على عدم جواز حسم تلك المصاريف في أي من موادها. وعليه، فإنها مصاريف جائزة الحسم.

٣- ولمزيد من الإيضاح نود التأكيد بأن المكافآت يتم تحديدها سنويًا استنادًا إلى بعض العوامل، وبالتالي لا تعد جزءًا من الالتزامات التعاقدية لصاحب العمل التي يمكن تحديدها بقيمة محددة لكل موظف، بمعنى أدق أنه يكتفي بالنص عليها بالعقود. ومن هذه العوامل ما يلي:

- تحقيق الأهداف.
- طبيعة عمل بعض الموظفين.
- الاحتفاظ بالموظفين المتخصصين والمدربين جيدًا.
- تحفيز الموظفين وتشجيعهم للمساهمة في زيادة نمو الشركة.
- الحفاظ على مستوى ونوعية العمل الذي تقدمه الشركة.
- بعض التسويات الخاصة بالموظفين.

٤- وتجدر الإشارة إلى أن الفقرتين (١ و٢) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية والمتعلقين بالرواتب والأجور وما في حكمها لا يجوز حسمها قد نصتا على ما يلي:

"١) الرواتب والأجور وما في حكمها، سواءً كانت نقدية أو عينية، المدفوعة للمالك أو الشريك، أو المساهم (باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة)، أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة.

٢) التعويض، سواءً كان نقدًا أو عينيًا، المدفوع للشريك أو المساهم أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة، مقابل ممتلكات أو خدمات قدمها للشركة الزائد عن سعر السوق السائد في تاريخ العملية".

وعليه، فإن ما ورد في اللائحة التنفيذية يعزز وجهة نظر الشركة في اعتماد تلك المكافآت، حيث إنها تخص موظفين وليس شركاء فيها أو أفراد مرتبطين بها حتى ينطبق عليها حكم الفقرتين المذكورتين أعلاه، مما يؤكد أنها نفقات فعلية لازمة للنشاط وقيمتها تتلاءم حالات المثل بالأنشطة الأخرى، وبالتالي فهي جائزة الحسم نظامًا.

وعليه، فإن المكافآت المذكورة أعلاه، تمثل رواتب فعلية تكبدها الشركة وهي من المصاريف الضرورية واللازمة والمرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. واستنادًا إلى المادة (١٢) من النظام الضريبي والمادتين (٩) و(١٠) من اللائحة التنفيذية، والشركة على استعداد لتقديم المستندات الثبوتية المؤيدة لها. وعليه، فإن الشركة تطالب بحسم تلك المكافآت من الوعاء الضريبي لاستيفائها كافة الشروط النظامية التي تجيز حسمها".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليه عليه ذكر فيها التالي نصًا:

" وجهة نظر المصلحة:

" العام	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م
المبلغ	٨٤,٨٨٠	٨٣,١٢٦	١٢٨,٣١٤	١٥٨,٢٠٠	٢٧٩,٢٠١	٣٥٨,٥٥٠	٣٢٨,٧٣١	٣٥٩,٤٠٠
الضريبة	١٦,٩٧٦	١٦,٦٢٥	٢٥,٦٦٣	٣١,٦٤٠	٥٥,٨٤٠	٧١,٧١٠	٦٥,٧٤٦	٧١,٨٨٠

تم رفض تلك المصاريف لأنها لا تتعلق وغير لازمة للنشاط وبالقياس فإنها تنطبق عليها أحكام الفقرة (٣) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على (لا يجوز حسم المصاريف الآتية: ٣ - المصاريف الترفيهية، كمصاريف الحفلات، واللقاءات الرياضية، والأنشطة والرحلات الترفيهية وما شابه ذلك). وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عدم اعتماد مصاريف عيديات وإكراميات للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى ما قضت به اللجنة في البند الثالث (عدم أحقية المصلحة في فتح الربط للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م) ترى اللجنة:-

١) فيما يخص الأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م قبول اعتراض المكلف.

٢) فيما يخص الأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م رفض اعتراض المكلف استنادًا إلى المادة (٣/١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

٨- عدم أحقية المصلحة في إجراء الربوط والمطالبات الخاصة بضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

"بالرغم من اعتقاد الشركة بأنه لا يتوجب عليها ضرائب استقطاع على تكاليف إعداد الخرائط والمجسمات وصافي الدخل المفترض تحويله إلى المركز الرئيس والعمولات البنكية من الناحية الموضوعية، فإن الشركة تعتقد إضافة إلى ذلك بأن المدة النظامية لإجراء الربط من قبل المصلحة للسنوات ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م و٢٠٠٧م و٢٠٠٨م قد انتهت بموجب المادة (٦٥) من النظام الضريبي والتي نصت على ما يلي:

" أ) يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطيًا على ذلك".

وعليه يتضح ومما لا يدع مجالًا للشك بأنه وفقًا لأحكام النظام الضريبي، لا يجوز للمصلحة إجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور خمس سنوات من التاريخ النظامي لتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات المشار إليها أعلاه، لاسيما وأن تلك الإقرارات قدمت في المواعيد النظامية. وفيما يلي، نورد لكم أدناه السنة وتاريخ انتهاء الفترة النظامية للربط من قبل المصلحة:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإجراء الربط
٢٠٠٥	٣٠ أبريل ٢٠١١
٢٠٠٦	٣٠ أبريل ٢٠١٢
٢٠٠٧	٣٠ أبريل ٢٠١٣
٢٠٠٨	٣٠ أبريل ٢٠١٤

وعليه تطالب الشركة بإلغاء أثر الربط الذي قامت به المصلحة لانتهاء الفترة النظامية المحددة بواقع خمس سنوات وذلك للسنوات من ٢٠٠٥م وحتى ٢٠٠٨م.

وخلال جلسة المناقشة قد المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصًا:

"وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة باحتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ التي دفعها المكلف لجهات غير مقيمة تطبيقاً لأحكام المادة (٦٨) من النظام التي تنص على (يجب على كل مقيم سواءً كان مكلِّفًا أو غير مكلِّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الموضحة بالمادة) كما نصت الفقرة (ب) منها على (ب - يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يأتي: ١- التسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.) وكذلك نصت الفقرة (ج) منها على (ج - الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقًا للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

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

٣- إذا لم يقدم بيانات لاستقطاع للمصلحة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة.) وكذلك نصت الفقرة (د) منها على (د- إضافة إلى ما ورد في الفقرة (ب) من هذه المادة، فإنه إذا لم تستقطع الضريبة وفقًا لأحكام هذه المادة، يبقى المستفيد مدنيًا للمصلحة بقيمة الضريبة ويحق لها أن تحصلها منه أو من وكيله أو كفيله).

ومما سبق يعد الشخص المقيم وهو هنا المكلف ملزمًا ومسؤولًا عن استقطاع الضريبة من المبلغ الذي قام بدفعه لغير المقيم، وملزمًا بأن يوردها للمصلحة في الأوقات المحددة نظامًا وذلك بموجب بيانات الاستقطاع الشهرية، وإذا لم تستقطع الضريبة كما هو مطلوب فإنها تبقى دينًا ثابتًا في ذمة المستفيد ويحق للمصلحة المطالبة بتحصيله منه أو من وكيله أو كفيله دون التقيد بمدة محددة أو بفتح ربط من عدمه، وفي ضوء ذلك تؤكد المصلحة على أحقيتها في تحصيل ضريبة الاستقطاع دون التقيد بمدة محددة، وبالنسبة للمواد التي أشار إليها المكلف في اعتراضه فهي مرتبطة بشكل مباشرة بالربوط الضريبية التي تجربها المصلحة على إقرارات ضريبة الدخل ولا تمتد إلى ضريبة الاستقطاع. وقد تأيد إجراء المصلحة في ذلك بالعديد من القرارات منها القرار الاستثنائي رقم (١٣٩١) لعام ١٤٣٥ هـ وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

وجهة نظر الشركة:

تؤكد الشركة أن ضريبة الاستقطاع ما هي إلا ضريبة دخل وأن الشركة تقوم بتقديم نماذج الاستقطاع السنوية للمصلحة في المواعيد النظامية، وعليه فإنها تطالب بعدم أحقية المصلحة في إجراء الربوط الخاصة بضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٨ وتستند لنفس المسببات السابق ذكرها بالبند رقم (٢) من هذه المذكرة. أما بخصوص القرار الاستثنائي المشار إليه أعلاه والذي استندت إليه المصلحة، فنود التنويه أن حالة شركتنا مختلفة جملة وتفصيلًا، لأن الغالبية العظمى من ضريبة الاستقطاع بموجب ربط المصلحة قيد الاعتراض تخص نفس المكلف وهو شركة (أ). والجدير بالذكر أن حيثيات اللجنة الاستثنائية بموجب هذا القرار قد فرقت بين إقرارات المكلف الخاضعة لضريبة الدخل ونماذج الاستقطاع الخاصة بمكلفين آخرين حيث أجازت تطبيق فترة الخمس سنوات على إقرار المكلف وليس نماذج الاستقطاع المرتبطة بمكلفين آخرين. وعليه فإن حيثيات هذا القرار صدرت في غير حالتنا قيد الاعتراض حيث إن حالتنا تتعلق بمكلف واحد خاضع لضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل عن نفس بيانات ومعطيات إقراره المقدم للمصلحة. لا سيما أن دفع المكلف المقدمة في ذلك القرار الاستثنائي ليست كافية.

والجدير بالذكر أن المادة (٦٥) من النظام الضريبي تطرقت إلى أحقية المكلف لاسترداد الضريبة المسددة بالزيادة في أي وقت خلال خمس سنوات من السنة الضريبة المسددة عنها بالزيادة. وقد أكدت المصلحة انطباق هذه المادة المتعلقة بالاسترداد على ضرائب الاستقطاع وفقًا لنماذج استرداد الضريبة. وهذا يؤكد أن موضوع التقادم الخمسي قيد الاعتراض ينطبق على مكلفي ضريبة الاستقطاع جنبًا إلى جنب مكلفي ضريبة الدخل."

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

" قامت المصلحة باحتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ التي دفعها المكلف لجهات غير مقيمة تطبيقًا لأحكام المادة (٦٨) من النظام التي تنص على (يجب على كل مقيم سواءً كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الموضحة بالمادة) كما نصت الفقرة (ب) منها على (ب - يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يأتي: ١ - التسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.) وكذلك نصت الفقرة (ج) منها على (ج - الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقًا للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

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

٣- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للمصلحة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة.) وكذلك نصت الفقرة (د) منها على (د - إضافة إلى ما ورد في الفقرة (ب) من هذه المادة، فإنه إذا لم تستقطع الضريبة وفقًا لأحكام هذه المادة، يبقى المستفيد مدنيًا للمصلحة بقيمة الضريبة ويحق لها أن تحصلها منه أو من وكيله أو كفيله.)

ومما سبق يُعد الشخص المقيم وهو هنا المكلف ملزمًا ومسؤولًا عن استقطاع الضريبة من المبلغ الذي قام بدفعه لغير المقيم، وملزمًا بأن يوردها للمصلحة في الأوقات المحددة نظامًا وذلك بموجب بيانات الاستقطاع الشهرية، وإذا لم تستقطع الضريبة كما هو مطلوب فإنها تبقى دينًا ثابتًا في ذمة المستفيد ويحق للمصلحة المطالبة بتحصيله منه أو من وكيله أو كفيله دون التقيد بمدة محددة أو بفتح ربط من عدمه، وفي ضوء ذلك تؤكد المصلحة على أحقيتها في تحصيل ضريبة الاستقطاع دون التقيد بمدة محددة، وبالنسبة للمواد التي أشار إليها المكلف في اعتراضه فهي مرتبطة بشكل مباشر بالربوط الضريبية التي تجريها المصلحة على إقرارات ضريبة الدخل ولا تمتد إلى ضريبة الاستقطاع. وقد تأيد إجراء المصلحة في ذلك بالعديد من القرارات منها القرار الاستثنائي رقم (١٣٩١) لعام ١٤٣٥ هـ وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها".

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عدم أحقية المصلحة في إجراء الربوط والمطالبات الخاصة بضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها. وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين أن الضريبة المستقطعة المترتبة على المكلف لم تستوف منه؛ لذا يجب سدادها دون التزام بمدة معينة وفقًا لما جاء في المادة (٦٨/د) من نظام ضريبة الدخل مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٩- ضرائب الاستقطاع.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عالياً:

" وفيما يلي نورد لسعادتكم بنود الاعتراض ومسببات الشركة على النحو التالي:

أ - عمولات بنكية.

ب- تكاليف إعداد الخرائط والمجسمات الهندسية.

ج - صافي الدخل المفترض تحويله للمركز الرئيس.

أ: بند عمولات بنكية للأعوام ٢٠٠٥ (٤٨,٨٨١ ريالاً سعوديًّا) و٢٠٠٦ (٥٠٤,٤١٦ ريالاً سعوديًّا) و٢٠٠٧ (٨١,٢٥٣ ريالاً سعوديًّا) و٢٠٠٨ (٣٣٥,٦٢٣ ريالاً سعوديًّا).

تعترض الشركة على إخضاع بند العمولات البنكية لضريبة الاستقطاع حيث إن هذه العمولات تمثل رسوم خدمات بنكية تم تأديتها خارج المملكة من قبل جهات غير مقيمة وليست مرتبطة بعوائد القروض وعليه، لا تعتبر مصدر من مصادر الدخل بالمملكة لأنها تمثل دفعات مقابل خدمات أخرى مسددة لجهات غير مرتبطة أدت الخدمات بالكامل خارج المملكة.

ولقد أكدت المصلحة على ما تقدم أعلاه من خلال ردها على أحد الأسئلة الأكثر شيوعًا، والذي نص على ما يلي: " سؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع الخدمات البنكية (من غير عوائد القروض) مثل رسوم حوالات وأتعاب البنوك المراسلة التي تدفعها البنوك والمصارف المقيمة إلى بنوك ومصارف غير مقيمة؟ جواب المصلحة: الخدمات البنكية (من غير عوائد القروض) مثل رسوم حوالات وأتعاب البنوك المراسلة التي تدفعها البنوك والمصارف المقيمة إلى بنوك ومصارف غير مقيمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع طالما أنها أدت بالكامل خارج المملكة".

وبناءً على ما سبق ذكره، ترحب الشركة من سعادتكم أخذ المسببات أعلاه في عين الاعتبار عند إعادة إصدار الربط الضريبي المعدل.

ب: بند تكاليف إعداد الخرائط والمجسمات الهندسية للأعوام من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٢.

لقد قامت المصلحة بإخضاع تكاليف المركز الرئيس المقابلة لإيراداته المصرح عنها بإقرار الفرع لضريبة الاستقطاع وبنسبة ١٥% كما يلي:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	قيمة تكاليف المركز الرئيس التي خضعت لضريبة الاستقطاع ريال سعودي
٢٠٠٥	١٤٠,١٠٨,٧١٠
٢٠٠٦	١٧٥,٤١١,٧٠٠
٢٠٠٧	٣١٧,٥٨٩,٤٣٥
٢٠٠٨	٣٩٣,٤٣٤,٩٧٢
٢٠٠٩	٧٨٥,٤٨٢,٦٢٤
٢٠١٠	٨٧٤,٩٦٩,٦٠١
٢٠١١	٧٤٥,١٠٤,٦٧٣

موجز عن الموضوع

- من المعروف أنه يجوز للشركات الأجنبية غير المقيمة في المملكة العربية السعودية (المملكة) الحق في التقدم بعطاءات في المناقصات الحكومية وأنه بعد فوزها بأي عقد يتم منحها ترخيصًا مؤقتًا يؤهلها للقيام بتنفيذ أي جزء من المشروع يحتاج تواجدها في المملكة وتكون مدة هذا الترخيص المؤقت مرتبطة بالعقد والذي يؤهلها للحصول على سجل تجاري لفرع مؤقت ومحد يمكنها من تنفيذ جزء من العقد في المملكة، وتماشيًا مع متطلبات وأنظمة الحكومة قامت شركة (أ)، وهى شركة لبنانية غير مقيمة بموجب القانون الضريبي السعودي، بالحصول على ترخيص مؤقت (غير دائم) في المملكة يمكنها من تنفيذ عقود معينة وبمدة تلك العقود. ومن المعروف أيضًا أنه لا يمكن استخراج ترخيص مؤقت إلا بعد حصول الشركة نفسها على العقد. وهذا يجعل الشركة غير المقيمة الطرف الحقيقي في العقد.
- يقوم الفرع المؤقت بتسجيل نتائج أعمال وتنفيذ تلك العقود المبرمة مع الشركة وإصدار قوائم مالية مدققة. ومن الجدير بالذكر أن القوائم المالية والدفاتر المحاسبية تضمنت على اسم حساب المركز الرئيس بخصوص العمليات التي تتم مع الشركة الغير مقيمة شركة (أ).
- يدير فرع الشركة المؤقت في المملكة مدير تم تعيينه من قبل الشركة في لبنان ويتصرف نيابة عنها بموجب وكالة شرعية (كشف رقم ٧).
- تتعاقد الوزارات والجهات الحكومية وغيرها في المملكة مع الشركة لما لها من سمعة في مجال التصاميم والإشراف ولخبرتها العالمية في هذا المجال.
- تعتبر الشركة الغير مقيمة وفرعها المؤقت شخصية اعتبارية ذات كيان قانوني واحد.
- إن المركز الرئيس المسؤول الأول والضامن الرئيس عن أي أضرار مادية قد تنشأ بسبب الإخلال أو سوء تنفيذ العقود والذي يؤكد اتحاد الشخصية الاعتبارية بينه وبين فرعه المؤقت. وبالتالي، يعتبر المركز الرئيس هو المعني بتنفيذ تلك العقود، وهو من يقدم الضمانات البنكية المنصوص عليها بموجب العقود. وهذا ما يتضح جليًا من خلال الترخيص المؤقت والتوكيل الصادر عن الشركة إلى مدير الفرع المؤقت بالتوقيع بالنيابة عن المركز الرئيس (كشف رقم ٨).
- تقوم الشركة بتنفيذ العقود المبرمة مع الجهات الحكومية ويتولى المركز الرئيس في لبنان أعمال التصميم وإعداد الرسومات والخرائط ونحوها لما لديه من خبرات فنية، بينما تقوم الشركة عن طريق فرعها المؤقت بتنفيذ أعمال الإشراف لوجوده في المملكة بناءً على متطلبات الحكومة.
- ليس للفرع المؤقت القدرة الفنية اللازمة للقيام بأعمال التصميم في المملكة ولذلك تقوم الشركة بهذه الأعمال في المركز الرئيس لجودة الخدمات المقدمة لأصحاب المشاريع في المملكة بما يتماشى والعقود الموقعة.
- لقد قامت مصلحة الزكاة والدخل "المصلحة" بإخضاع تكلفة أعمال التصميم المتكبدة من قبل المركز الرئيس والمحملة للفرع إلى ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% باعتبار أن هذه الأعمال تمثل خدمات فنية واستشارية مقدمة من قبل المركز الرئيس لفرعه في المملكة والذي يعني أن المصلحة اعتبرت أن الشركة كيان قانوني مستقل عن الفرع المؤقت. وعليه فرضت ضريبة الدخل على أرباح التصميم المدرجة في إقرار الفرع المؤقت وضريبة الاستقطاع على التكاليف المتكبدة من قبل الشركة (المركز الرئيس) في الخارج دون مراعاة وحدة الشخصية الاعتبارية.

جوهرية العملية:

ينبغي دائماً النظر إلى جوهر أي معاملة عوضاً عن شكلها، حيث إنه من المتعارف عليه النظر إلى جوهر المعاملات المحاسبية والضريبية وليس إلى شكلها. ومما يدل على ذلك أن المادة الثالثة والستين من نظام ضريبة الدخل السعودي منحت المصلحة الصلاحيات اللازمة لإعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها، ووضعها في صورتها الحقيقية.

فعند النظر في جوهر المعاملة لهذه القضية، وبافتراض قيام الشركة الغير مقيمة بالتعاقد مع جهة في المملكة لتنفيذ أعمال تصميم وإشراف (تحت عقد واحد)، ولو افترضنا عدم وجود فرع مؤقت للشركة في المملكة، الفرع الذي ألزمت الشركة على إنشائه تماشياً مع المتطلبات الحكومية، فسوف تقوم الشركة بتنفيذ هذه الأعمال المتعاقد عليها من خلال مكان دائم مرتبط بـ "مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها"، وهذا ما يجعل للشركة الغير مقيمة منشأة دائمة في المملكة خاضعة لضريبة الدخل كافة الأعمال المرتبطة بهذا العقد. وعليه، سوف تخضع نتائج الأعمال لضريبة الدخل دون إخضاع التكاليف المرتبطة، واللازمة لتحقيق هذا الدخل، لضريبة الاستقطاع. وعليه نؤكد أن جوهر العملية هو أن العقد تم ترسيته أولاً للشركة الغير مقيمة (المركز الرئيس) ومن ثم منح الترخيص للشركة الغير المقيمة لإنجاز ذلك العقد وعليه، يكون المركز الرئيس هو الطرف الحقيقي في العقد وهو المكلف الضريبي.

لقد قامت الشركة، تماشياً مع المتطلبات النظامية لتنفيذ العقد، بإنشاء فرع لها في المملكة، والذي لا يغير من ماهية وجوهر المعاملة، حيث إن وجود الفرع من عدمه، تكون الشركة الغير مقيمة (المركز الرئيس) تمارس الأعمال في المملكة من خلال المنشأة دائمة، وعليه، تماشياً مع نصوص نظام ضريبة الدخل السعودي، تخضع هذه الأعمال الممارسة من خلال المنشأة الدائمة لضريبة الدخل في السعودية "الأشخاص الخاضعون للضريبة: د - الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة".

ومثلها مثل أي شركة أخرى، وفي سعيها لتحقيق دخل، تتكبد الشركة تكاليف متعلقة بتلك الأعمال الممارسة من خلال المنشأة الدائمة وتقوم بدورها بالتصريح عن هذه التكاليف في الإقرارات الضريبية للمنشأة الدائمة بالإضافة إلى الإيرادات المتحققة من هذه الأعمال.

وعليه، تخضع الشركات الغير مقيمة إما لضريبة الدخل، إن كانت العقود تؤهلها لاكتساب صفة منشأة دائمة في المملكة، أو إلى ضريبة الاستقطاع، في حال اعتبارها شركات غير مقيمة في المملكة ولا تمارس النشاط من خلال منشأة دائمة. وفي قضيتنا هذه، لو لم يكن للشركة منشأة دائمة في المملكة ناجمة عن العقود المبرمة مع الجهات السعودية، لكانت خضعت لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة من الجهات المقيمة. إلا أن طبيعة هذه العقود أهلت الشركة لاكتساب صفة منشأة دائمة في المملكة، وعليه خضعت الشركة لضريبة الدخل على نتائج الأعمال (الإيرادات ناقصة التكاليف المتكبدة) تماشياً مع نصوص نظام ضريبة الدخل السعودي الصريحة.

وعليه لا ينبغي أن تقوم المصلحة بإخضاع رواتب مهندسي ورسامي الشركة (أي تكاليف الأعمال) لضريبة الاستقطاع وذلك لأن هذه التكاليف مرتبطة مع تحقيق الدخل الخاضع لضريبة الدخل في السعودية من خلال المنشأة الدائمة.

تعترض الشركة على إخضاع تكاليف التصاميم الواردة بحسابات وإقرار الفرع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% استناداً إلى الأسباب التالية:

أولاً: النظام الضريبي قد أكد بأن المكلف هو المركز الرئيس وليس الفرع.

ثانياً: مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي القاضي بإخضاع المكلف إلى ضريبة الاستقطاع أو إلى ضريبة الدخل وليس إلى ضريبتين في آن واحد.

أولاً: النظام الضريبي قد أكد بأن المكلف هو المركز الرئيس وليس الفرع.

إن الشركة الغير مقيمة في المملكة ممثلة في شركة (أ) في لبنان (المركز الرئيس) هي المكلف بدفع ضريبة الدخل بموجب نظام ضريبة الدخل بناءً على نص المادة الثانية من النظام، إن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ - شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب - الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج - الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د - الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ - الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و - الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

وحيث إن المادة أعلاه فقرة (ج) تنطبق على شركة (أ) فإن المركز الرئيس هو المكلف الضريبي وليس الفرع، حيث لا ينطبق عليه أي من الفقرات الواردة في المادة ٢ أعلاه. ومن الجدير بالذكر أن النظام الضريبي السعودي لم يشترط أن يكون الشخص مقيماً في المملكة حتى يكون مكلفاً ضريبياً بل سمح بأن يكون الشخص غير المقيم مكلفاً، كما ورد في الفقرة (ج) من المادة ٢.

كما أن شركة (أ) (المركز الرئيس) هي التي تمتلك صفة المنشأة الدائمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال مكان دائم وفرعها المؤقت ليس إلا ممثلاً ووكيلاً غير مستقل بموجب الترخيص المؤقت الصادر للشركة من وزارة التجارة والصناعة، وبالتالي تكون الشركة الغير مقيمة شركة (أ) (المركز الرئيس) المكلف الضريبي وتمتلك صفة المنشأة الدائمة وفقاً للمادة الثانية من النظام الضريبي أعلاه ووفقاً لتعريف المنشأة الدائمة والمنصوص عليه في المادة الرابعة من النظام الضريبي، والتي تنص على ما يلي:

المنشأة الدائمة (مادة رقم ٤).

" أ - تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة - ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة - من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له".

كذلك عرفت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية الوكيل المذكور في المادة أعلاه حيث نصت على ما يلي:

" ١ - يقصد بالوكيل المشار إليه في المادة الرابعة من النظام، الوكيل غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية:

أ - إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.

ب- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.

ج- أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم".

مما تقدم، يتضح جلياً أن التكاليف جاء أساساً للشركة الغير مقيمة ((أ/ المركز الرئيس) التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة. وأن المنشأة الدائمة ما هي إلا صفة تتحقق للشخص الغير المقيم (الشركة الغير مقيمة/ المركز الرئيس) عند مزاوله النشاط من مكان دائم في السعودية من دون التقيد بإنشاء فرع أو لا. وعليه، فإن المعاملة الضريبية يجب

أن تكون متساوية وواحدة في حالة ممارسة النشاط من خلال منشأة دائمة سواء كانت بوجود فرع أو جود مواقع إنشاء أو أي من الحالات المذكورة أعلاه.

وفي هذا الخصوص، نعرض لكم مثالاً توضيحياً يبين تباين موقف المصلحة واختلاف المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة في حال أن الشركة الغير مقيمة تمتلك فرعاً والذي يمثل ممارسة خاطئة من قبل المصلحة. وبذلك، فإن المصلحة قامت بتقييد المنشأة الدائمة بالفرع في حال وجوده وهذا يخالف النظام صراحة حيث نص النظام في الفقرة (ج) من المادة الثانية أعلاه بأن المكلف هو الشركة الغير مقيمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة كما نص النظام في المادة الرابعة أعلاه بأن المنشأة الدائمة بشكل مطلق هو مكان دائم لنشاط غير مقيم (الشركة غير المقيمة) الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً في السعودية من غير تقييد في حال وجود فرع من عدمه دون دليل على التفريق في المعاملة بين المنشآت الدائمة بأنواعها التي جعلت من غير المقيم مكلفاً بضريبة الدخل.

١) المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة في حالة عدم وجود فرع.

لو قامت شركة (A)، وهي شركة غير مقيمة، بالتعاقد مع شركة سعودية مقيمة بمبلغ ٣,٠٠٠,٠٠٠ ريال سعودي لإنشاء مباني للشركة السعودية المقيمة في المملكة خلال سنتين. وقامت الشركة (A) (الغير مقيمة) بإرسال موظفيها للإشراف والتنفيذ على هذا المشروع من مواقع الإنشاء في المملكة. وقامت الشركة السعودية بإصدار تأشيرات زيارة تتجدد كل ٦ أشهر لموظفي الشركة (A) (الغير مقيمة) حتى تتمكن من تنفيذ المباني. فما هي المعاملة الضريبية للشركة الغير مقيمة (A) من قبل المصلحة؟ علماً بأن التكاليف المتكبدة بواسطة الجهة الغير مقيمة لإنجاز المشروع هي ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

إن المعاملة الضريبية للشركة (A) (الغير مقيمة) هي فرض ضريبة الدخل على ناتج أرباحها (الشركة A) باعتبارها شخص غير مقيم مارس النشاط من خلال منشأة دائمة بسبب مزاولة الشركة (A) للنشاط في المملكة من مكان دائم في المملكة (موافق الإنشاء الحالة الأولى من الفقرة (ب) من المادة الرابعة). وعليه توجب على الشركة (A) (الغير مقيمة) تقديم الإقرار الضريبي وذلك كما يلي:

المعاملة الضريبية بموجب النظام

٣,٠٠٠,٠٠٠	إيرادات العقد
٢,٥٠٠,٠٠٠	تكاليف العقد
٥٠٠,٠٠٠	صافي الربح
١٠٠,٠٠٠	الضريبة بواقع ٢٠%
-	ضرائب استقطاع
١٠٠,٠٠٠	مجموع الضريبة

يتضح من المثال السابق أنه لا يتم فرض ضرائب استقطاع على التكاليف المذكورة في المثال أعلاه. إن المعاملة الضريبية لهذه الحالة للمنشأة الدائمة صحيحة وتتفق مع النظام. والجدير بالذكر، أن المصلحة أقرت واعتمدت تلك المعاملة الضريبية أعلاه.

٢- المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة في حالة وجود فرع.

لو افترضنا نفس المثال السابق مع اختلاف أن الشركة الغير مقيمة (A) لديها فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة (الحالة الرابعة من الفقرة (ب) من المادة الرابعة من النظام الضريبي أعلاه) وهو (الفرع) من قام بتوقيع العقد مع الشركة السعودية المقيمة في المملكة لإنشاء مباني لها خلال سنتين وبافتراض أن الفرع لا يوجد له أي تكاليف. فما هي المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة بموجب النظام وما هي المعاملة الضريبية الغير صحيحة والممارسة من قبل المصلحة؟ مع العلم أن التكاليف المتكبدة بواسطة الشركة الغير مقيمة (A) تم تحميلها على فرعها والبالغة ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

المعاملة الضريبية بموجب النظام	المعاملة الضريبية الغير صحيحة والممارسة من قبل المصلحة
إيرادات العقد	٣,٠٠٠,٠٠٠
تكاليف العقد	٢,٥٠٠,٠٠٠
صافي الربح	٥٠٠,٠٠٠
الضريبة بواقع ٢٠%	١٠٠,٠٠٠
ضرائب استقطاع	-
مجموع الضريبة	٤٧٥,٠٠٠

يتضح من المثالين السابقين، اختلاف معاملة المصلحة الضريبية للشخص الغير مقيم والذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة - نجمت عن تحقق مواقع إنشاء - وبين الشخص الغير مقيم والذي يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة نجمت عن وجود فرع لها في المملكة مصرح لها لمزاولة الأعمال في المملكة، علمًا أن النظام السعودي عامل كلاهما نفس المعاملة باعتبارهما منشأة دائمة لغير المقيم، وعليه، فإن المصلحة خالفت صراحةً النظام بتفسيرها بأن المكلف هو الفرع في حالة وجود فرع وأن المكلف هو الشركة الغير مقيمة في حال عدم وجود فرع، في حين نصت الفقرة (ج) من المادة الثانية أن المكلف هو الشركة الغير مقيمة في جميع الأحوال.

إن المنشأة الدائمة ما هي إلا صفة ملاصقة لغير المقيم، فالشخص الغير مقيم يمكن له تحقيق هذه الصفة من خلال مزاولة النشاط في المملكة في مكان دائم وذلك من خلال عدة حالات قد تكون موقعًا ثابتًا أو مرافق تجميع أو جود فرع أو غير ذلك. بناءً على ما سبق، يتضح أن المكلف الضريبي هو الشركة الغير مقيمة إذا كان لديها منشأة دائمة. وأن المنشأة الدائمة تتحقق بسبب المكان الدائم لمزاولة النشاط في المملكة. وأن المكان الدائم يتحقق في عدة حالات قد تكون مواقع إنشاء أو قواعد ثابتة أو وجود فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. وكل واحدة من هذه الحالات تعطي صفة المنشأة الدائمة للشركة الغير مقيمة، وعليه فإن المعاملة الضريبية لأي منها يجب أن تكون واحدة سواءً كان ذلك بتواجد فرع أو بوجود مواقع إنشاء أو غيرها من الحالات الموضحة أعلاه والتي تكون معها المنشأة الدائمة (المكلف الضريبي) الشركة الغير المقيمة.

والجدير بالذكر أن المصلحة أكدت في أكثر من خطاب على أن الشركة الغير المقيمة هي المنشأة الدائمة إذا كان لديها مكان دائم لمزاولة النشاط في المملكة وبالتالي تكون هي المكلف بالضريبة وذلك فقط في حالة عدم تواجد فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. أما في حالة وجود فرع لمزاولة الأعمال في المملكة فإن المصلحة تعتبره (أي الفرع) المنشأة الدائمة والمكلف الضريبي وبهذا فإن المصلحة خالفت المادة الثانية (المكلفون) وتعريف المنشأة الدائمة، وذلك عندما فرقت في

المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة بين غير المقيم الذي لديه فرع وبين غير المقيم الذي ليس له فرع، بدون الاستناد إلى أي سند نظامي، مع العلم أنه بموجب النظام الضريبي المكلف والمنشأة الدائمة هي الشركة غير المقيمة نفسها سواءً كان لها فرع أو قاعدة ثابتة أو أي من الحالات التي وردت في الفقرة (ب) من المادة الرابعة.

وبذلك فإن المصلحة قامت بتقييد المنشأة الدائمة بالفرع في حال وجوده وهذا يخالف النظام صراحة، حيث نص النظام في الفقرة (ج) من المادة الثانية أعلاه على أن المكلف هو الشركة الغير مقيمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة كما نص النظام في المادة الرابعة أعلاه بأن المنشأة الدائمة بشكل مطلق هو مكان دائم لنشاط غير مقيم (الشركة غير المقيمة) الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً في السعودية من غير تقييد في حال وجود فرع أو عدم وجود فرع وبدون دليل على التفريق في المعاملة بين المنشآت الدائمة بأنواعها التي جلبت من غير المقيم مكلفاً بضريبة الدخل.

ولذلك يجب معاملة موكلتنا من قبل المصلحة كمعاملة الشركات غير المقيمة التي ليس لها فرع حيث إن الشركة (موكلتنا) ليس لديها فرع دائم مصرح له في مزاولة الأعمال في المملكة بشكل مطلق وإنما لديها ترخيص مؤقت لتنفيذ عقود بعينها.

إن الغرض من ضريبة الاستقطاع، هو جباية الضريبة على الدخل المتحقق لغير المقيم من مصدر في المملكة، بطريقة تضمن للمصلحة فوقها الضريبية، حيث إنه من الصعب على المصلحة الوصول إلى المكلفين الذي لا تواجد قانوني لهم في المملكة مما توجب معه استحداث مبدأ الضريبة المستقطعة من المنبع متمثلة بضريبة الاستقطاع. لكن في قضيتنا هذه، فإن الدخل المتحقق الناتج عن أعمال التصميم قد خضع للضريبة (ضريبة الدخل) في إقرار الشركة المقدم بواسطة الفرع المؤقت لشركة (أ) (المركز الرئيس). وعليه، لا يجب إخضاع تكاليف أعمال التصميم التي قامت بها شركة (أ) (المركز الرئيس) مرة أخرى للضريبة من خلال ضريبة الاستقطاع تجنباً للازدواج الضريبي حيث إنه بمعاملة المصلحة الضريبة يتم إخضاع ذات المكلف وذات الدخل تارةً لضريبة الدخل وتارةً أخرى لضريبة الاستقطاع، بل وأكثر من ذلك ترى الشركة أنها خضعت لما هو أكثر من الازدواج الضريبي حيث إن المصلحة أخضعت الربح لضريبة الدخل وأخضعت التكاليف لضريبة الاستقطاع.

وعليه يتضح لسعادتك، أن المصلحة توجب، بما لا يتماشى مع النظام الضريبي، فرض ضريبة على الشركة الغير مقيمة مرتين، مرة بصورة ضريبة دخل على نتائج أعمال التصميم المصرح عنها في إقرارات الشركة الضريبية التي قدمها الفرع المؤقت ومرة بصورة ضريبة استقطاع على تكاليف أعمال التصميم المحملة من قبل شركة (أ) (المركز الرئيس). إن هذه الممارسة تخالف النظام الضريبي بشكل واضح وتتعارض مع مفاهيمه بموجب المادة الثانية والرابعة من النظام الضريبي أعلاه وكذلك مع المادة ٦٨ التي نصت على ما يلي:

"أ - يجب على كل مقيم سواءً كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع".

يتضح من المادة (٦٨) من النظام الضريبي أعلاه، أنها لا تنطبق على شركة (أ) (المركز الرئيس) لما يلي:

١- أن الفرع المؤقت لشركة (أ) (المركز الرئيس) والشركة غير المقيمة ممثلة بشركة (أ) (المركز الرئيس) شخص اعتباري واحد والتحويلات بينهما لا تعتبر مدفوعات لأن الدفع مقابل خدمة قدمها المدفوع لها ويستفيد منها الدافع ولكن المستفيد من هذه الخدمات ليس الفرع المؤقت بل أصحاب المشاريع. كما أن تلك التحويلات بين الشركة والفرع المؤقت مثلها مثل التحويلات الداخلية التي تتم بين حسابات الشركة حيث إنها تتم بين كيان قانوني واحد.

٢- أن شركة (أ) (المركز الرئيس) تعتبر منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة وبالتالي التحويلات المستلمة منها أو المبالغ المحملة بها لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

٣- أن الأصل هو عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات إلى ضريبة الاستقطاع إذا دفعت إلى شخص غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة باعتباره خضع لضريبة الدخل في المملكة. ولكن ضريبة الاستقطاع تجب إذا قامت المنشأة الدائمة أو المقيم سواءً كان مكلّفًا أو غير مكلّف بدفع مبلغ ما إلى جهة غير مقيمة وليس كما ظنت خطأ المصلحة أنها تطبق على المبالغ المحملة أو حوالات فرع الشركة للنشأة الدائمة التي هي الشركة ممثلة بمركزها الرئيس.

ثانيًا: مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي الخاص بإخضاع دخل (أرباح) المكلّف إلى ضريبة الاستقطاع أو إلى ضريبة الدخل.

أ) إن مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي هو أن الدخل المتحقق من السعودية من نفس المكلّف يجب أن يخضع إما لضريبة الدخل أو لضريبة الاستقطاع بناءً على المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل السعودي (السابق ذكرها) أعلاه، وذلك على النحو التالي:

- ضريبة دخل إذا كان الشخص مقيم أو غير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة.
- أو ضريبة استقطاع إذا كان الشخص غير مقيم وليس لديه منشأة دائمة.

إن الهدف الرئيس من ضريبة الاستقطاع نابع من أن الشخص الغير المقيم الذي حقق دخل من مصادر المملكة لم يخضع لضريبة الدخل بحكم عدم تملكه حصص في شركة سعودية أو عدم وجود منشأة دائمة له منشأة دائمة، وهذا ما أكدته الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) التي نصت على ما يلي:

"هـ - مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة، إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقًا لهذه المادة.

و - إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسددًا إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشرة بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم.

ز - إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي".

وحيث إن الدخل الناتج من أعمال التصميم تم التصريح عنه ضمن إقرار المكلف ودفع ضريبة الدخل عليها وعليه لا يتوجب دفع ضرائب استقطاع على تكاليف تلك الأعمال نظامًا كما موضح أعلاه.

ج: بند صافي الدخل المحول إلى المركز الرئيس للأعوام ٢٠٠٥ (٤,١٢٢,٣٢٣ ريالًا سعوديًّا) و٢٠٠٦ (٦,٣٣٢,٠١٠ ريالًا سعوديًّا) و٢٠٠٧ (١٢,٠٦١,١٠٣ ريالات سعودية) و٢٠٠٨ (٢١,٢٥٣,٣٢٠ ريالًا سعوديًّا) و٢٠٠٩ (٤٠,١٩٥,٢٧٨ ريالًا سعوديًّا) و٢٠١٠ (٥٤,٥٣٠,١٢٤ ريالًا سعوديًّا) و٢٠١١ (٤٧,٧٤٢,٥٦٦ ريالًا سعوديًّا) و٢٠١٢ (٧٥,١٣٨,٣٢٧ ريالًا سعوديًّا).

تعترض الشركة على قيام المصلحة بافتراض أن صافي الأرباح قد تم تحويلها إلى المركز الرئيس وبالتالي إخضاعها لضريبة الاستقطاع وذلك لأن الأرباح المذكورة لم يتم تسديدها للمركز الرئيس في نهاية العام، حيث إن التعامل بين فرع الشركة المؤقت بالمملكة والمركز الرئيس يتم بناءً على الاحتياجات المالية وعليه لا تنطبق ظروف وأحوال ضريبة الاستقطاع على حالة فرع الشركة.

بالإضافة إلى أن الأرباح الناتجة عن المنشأة الدائمة تخضع لضريبة الدخل فقط بموجب النظام الضريبي (المادة الثانية) المذكورة أعلاه الذي أكد فيه عدم خضوع المكلف إلى الضريبة مرتين. وعليه، يطالب الفرع بعدم إخضاعه للضريبة عن نفس

الدخل مرتين لأنه سبق وأن خضع دخلها للضريبة على الدخل ومن ثم لا يجب أن تخضع مرة أخرى لضريبة الاستقطاع على ضوء أحكام النظام الضريبي.

كذلك وفي نفس السياق ومن منظور آخر، تؤكد الشركة أنها لا تخضع للضريبة على أرباح الفرع للمساببات التالية:

١- إن الشركة غير مقيمة في المملكة وهي شركة (أ) (المركز الرئيس) هي المكلف بدفع ضريبة الدخل بموجب نظام ضريبة الدخل بناءً على نص المادة الثانية من النظام على أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ - شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

وحيث إن المادة أعلاه فقرة (ج) تنطبق على شركة (أ) (المركز الرئيس) لأنها شركة غير مقيمة في المملكة وتمارس النشاط من خلال منشأة دائمة، في حين أن الفرع لا يعتبر مكلفاً ولا ينطبق عليه أي من الفقرات الواردة في المادة الثانية أعلاه.

والجدير بالذكر بأن نظام الضريبة السعودي لم يشترط أساساً أن يكون المكلف مقيماً في المملكة حتى يكون مكلفاً وعليه، فقد سمح النظام بأن يكون الشخص غير المقيم مكلفاً من خلال المنشأة الدائمة كما ورد في الفقرة (ج) من المادة ٢ أعلاه.

٢- أكدت المادة (٦٨) من النظام الضريبي أن المنشأة الدائمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع على الأرباح (بافتراض أن هناك أرباحاً محولة للمركز الرئيس) حيث نصت المادة (٦٨) على ما يلي:

" أ - يجب على كل مقيم سواءً كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع".

وبالرجوع لمصادر الدخل في المملكة يتبين أنه تم تعريفها في النظام بموجب المادة الخامسة التي نصت على ما

يلي:

" أ) يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية:

١- إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة.

٢- إذا نشأ عن ممتلكات غير منقولة موجودة في المملكة، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن التخلص من حصة في هذه الممتلكات غير المنقولة، ومن التخلص من حصص أو أسهم أو شراكة في شركة تتألف ممتلكاتها بشكل رئيس - مباشر أو غير مباشر - من حصص في ممتلكات غير منقولة في المملكة.

٣- إذا نشأ عن التخلص من الحصص أو الشراكة في شركة مقيمة.

٤- إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة.

0- إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة.

6- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.

7- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.

8- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة.

9- مبالغ مقابل استغلال مورد طبيعي في المملكة.

10- إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له".

وعليه، فإن مصدر الدخل لم يتحقق للتحويلات (المفترضة) من المركز الرئيس للفرع حتى يتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع، حيث إن الأرباح خضعت لضريبة الدخل وعليه لا يخضع نفس الدخل على نفس المكلف مرتين للضريبة.

3- كذلك أكدت المادة (٦٨) فقرة (هـ) و (ز) من النظام الضريبي أنه لا يجوز إخضاع نفس المكلف للضريبة مرتين، حيث

نصت على ما يلي:

"هـ - مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة، إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقًا لهذه المادة.

ز- إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من

الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي".

٤- وعليه يتضح لسعادتكم، أن المصلحة توجب، بما لا يتماشى مع النظام الضريبي، فرض ضريبة على الشركة الغير مقيمة مرتين، مرة بصورة ضريبة دخل على إيرادات العقود المبرمة مع جهات داخل المملكة والمصرح عنها في الإقرارات التي قدمها الفرع ومرة بصورة ضريبة استقطاع على أرباح الفرع (المفترض تحويلها للمركز الرئيس)، لا سيما أن فرض الضريبة على أرباح الفرع (المفترض تحويلها للمركز الرئيس) غير جائز نظامًا لأنه لم يرد بمواد النظام الضريبي ما يفيد تحقق مصدر للدخل لتلك الأرباح المحولة.

وبناءً على ما سبق ذكره، ترحب الشركة من سعادتكم أخذ المسببات أعلاه في عين الاعتبار عند إعادة إصدار الربط الضريبي المعدل.

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصًا:

(أ) عمولات بنكية:

وجهة نظر المصلحة:

نسبة الضريبة	المبلغ المدفوع	ضريبة الاستقطاع
--------------	----------------	-----------------

٤٨.٥٠٩

٩٧٠,١٧٣

%٥

لم تعلق المصلحة على العمولات البنكية ولم تشر إليها من قريب أو بعيد، حيث إن المصلحة قد أوردت تعليقها عامًا بأنها أخضعت العمولات البنكية احتكامًا بمواد النظام الضريبي واللائحة التنفيذية دون التطرق للرد على حيثيات الشركة في الاعتراض على إخضاع العمولات البنكية لضريبة الاستقطاع.

وجهة نظر الشركة:

تعترض الشركة على إخضاع بند العمولات البنكية لضريبة الاستقطاع حيث إن هذه العمولات تمثل رسوم خدمات بنكية تم تأديتها خارج المملكة من قبل جهات غير مقيمة وليست مرتبطة بعوائد القروض وعليه، لا تعتبر مصدر من مصادر للدخل بالمملكة لأنها تمثل دفعات مقابل خدمات أخرى مسددة لجهات غير مرتبطة أديت الخدمات بالكامل خارج المملكة.

ولقد أكدت المصلحة على ما تقدم أعلاه من خلال ردها على الأسئلة الأكثر شيوعًا، والذي نص على ما يلي: "سؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع الخدمات البنكية (من غير عوائد القروض) مثل رسوم حوالات وأعباء البنوك المرأسلة التي تدفعها البنوك والمصارف المقيمة إلى بنوك ومصارف غير مقيمة؟ جواب المصلحة: الخدمات البنكية (من غير عوائد القروض) مثل رسوم حوالات وأعباء البنوك المرأسلة التي تدفعها البنوك والمصارف المقيمة إلى بنوك ومصارف غير مقيمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع طالما أنها أديت بالكامل خارج المملكة".

وبناءً على ما سبق ذكره، ترحب الشركة من سعادتكم أخذ المسببات أعلاه في عين الاعتبار عند التقرير بحق اعتراض الشركة من قبل اللجنة الموقرة.

(ب) الدخل المحول للمركز الرئيس (أرباح محولة)

وجهة نظر المصلحة:

نسبة الضريبة	المبلغ المدفوع (فرصًا)	ضريبة الاستقطاع
%0	٢٦١,٣٧٥,٠٥١	١٣,٠٦٨,٧٥٢

لم تعلق المصلحة على الدخل المحول للمركز الرئيس ولم تشر إليه من قريب أو بعيد، حيث اكتفت المصلحة بأن أوردت تعليقًا عامًا يفيد بأنها أخضعت هذا البند لضريبة الاستقطاع احتكامًا بمواد النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، دون التطرق للرد على مسببات الشركة في الاعتراض لهذا الموضوع.

وجهة نظر الشركة:

تعترض الشركة على قيام المصلحة بافتراض أن صافي الأرباح قد تم تحويلها إلى المركز الرئيس وبالتالي إخضاعها لضريبة الاستقطاع وذلك لأن الأرباح المذكورة لم يتم تسديدها للمركز الرئيس في نهاية العام، حيث إن التعامل بين فرع الشركة المؤقت بالمملكة والمركز الرئيس يتم بناءً على الاحتياجات المالية وعليه لا تنطبق ظروف وأحوال ضريبة الاستقطاع على حالة فرع الشركة.

بالإضافة إلى أن الأرباح الناتجة عن المنشأة الدائمة تخضع لضريبة الدخل فقط بموجب النظام الضريبي (المادة الثانية) المذكورة أعلاه الذي أكد فيه عدم خضوع المكلف إلى الضريبة مرتين. وعليه، تطالب الشركة بعدم إخضاعها للضريبة عن نفس الدخل مرتين لأنه سبق وأن خضع دخلها لضريبة الدخل ومن ثم لا يجب أن يخضع مرة أخرى لضريبة الاستقطاع على ضوء أحكام النظام الضريبي.

كذلك وفي نفس السياق ومن منظور آخر، تؤكد الشركة أنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع على أرباح الفرع للمسببات التالية:

١) إن الشركة غير مقيمة في المملكة وهي شركة (أ) (المركز الرئيس) هي المكلف بدفع ضريبة الدخل بموجب نظام ضريبة الدخل بناءً على نص المادة الثانية من النظام على أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ - شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- اشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

وحيث إن المادة أعلاه فقرة (ج) تنطبق على شركة (أ) (المركز الرئيس) لأنها شركة غير مقيمة في المملكة وتمارس النشاط من خلال منشأة دائمة، في حين أن الفرع لا يعتبر مكلفاً ولا ينطبق عليه أي من الفقرات الواردة في المادة الثانية أعلاه. والجدير بالذكر بأن نظام الضريبة السعودي لم يشترط أساساً أن يكون المكلف مقيماً في المملكة حتى يكون مكلفاً وعليه، فقد سمح النظام بأن يكون الشخص غير المقيم مكلفاً من خلال المنشأة الدائمة كما ورد في الفقرة (ج) من المادة ٢ أعلاه.

٢) أكدت المادة (٦٨) من النظام الضريبي أن المنشأة الدائمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع على الأرباح (بافتراض أن هناك أرباحاً محولة للمركز الرئيس) حيث نصت المادة (٦٨) على ما يلي:

" أ - يجب على كل مقيم سواءً كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع".

٣) أكدت المادة (٦٨) فقرة (هـ) و (ز) من النظام الضريبي أنه لا يجوز إخضاع نفس المكلف للضريبة مرتين، حيث نصت على ما يلي:

" هـ - مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة، إذا دفع مبلغ على غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقاً لهذه المادة.

ز- إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي".

٤) وعليه يتضح للجنة الموقرة، أن المصلحة توجب، بما لا يتماشى مع النظام الضريبي، فرض ضريبة على الشركة الغير مقيمة مرتين، مرة بصورة ضريبة دخل على إيرادات العقود المبرمة مع جهات داخل المملكة والمصرح عنها في القرارات التي قدمها الفرع ومرة بصورة ضريبة استقطاع على أرباح الفرع (المفترض تحويلها للمركز الرئيس)..

وبناءً على ما سبق ذكره، ترحو الشركة من سعادتكم أخذ المسببات أعلاه في عين الاعتبار عند التقرير بشأنها من قبل اللجنة الموقرة.

(ج) تكاليف إعداد الخرائط والمجسمات الهندسية للأعوام من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٢.

لقد قامت المصلحة بإخضاع تكاليف المركز الرئيس المقابلة لإيراداته المصروح عنها بإقرار الفرع لضريبة الاستقطاع

وبنسبة ١٥% كما يلي:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	قيمة تكاليف المركز الرئيس التي خضعت لضريبة الاستقطاع	الضريبة المستقطعة
		ريال سعودي
٢٠٠٥	١٤,١٠٨,٧١٠	٢١,٠١٦,٣٠٧
٢٠٠٦	١٧٥,٤١١,٧٠٠	٢٦,٣١١,٧٥٥
٢٠٠٧	٣١٧,٥٨٩,٤٣٥	٤٧,٦٣٨,٤١٥
٢٠٠٨	٣٩٣,٤٣٤,٩٧٢	٥٩,٠١٥,٢٤٦
٢٠٠٩	٧٨٥,٤٨٢,٦٢٤	١١٧,٨٢٢,٣٩٤
٢٠١٠	٨٧٤,٩٦٩,٦٠١	١٣١,٢٤٥,٤٤٠
٢٠١١	٧٤٥,١٠٤,٦٧٣	١١١,٧٦٥,٧٠١
٢٠١٢	١,١٢٥,٤٥٢,٢٨٨	١٦٨,٨١٧,٨٤٣
المجموع	٤,٥٥٧,٥٥٤,٠٠٣	٦٨٣,٦٣٣,١٠١

وجهة نظر المصلحة:

(نود التنويه إلى أن خطاب المصلحة رقم ٤/١٧٨٧٢/١٤ وتاريخ ١٤٣٧/٢/١١ (المرفق ٢) الوارد إلينا لم يتضمن الصفحة رقم (٩) وعليه تم إعداد هذه المذكرة اعتمادًا على البيانات المتاحة).

قامت المصلحة بإخضاع المبالغ المذكورة أعلاه لضريبة الاستقطاع خلال الأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٢ طبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ التي تم الإشارة إليها في البند السابق والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ وكذلك القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ القاضي بتعديل بعض فقرات المواد ذات الأرقام (٥, ١٠, ١٦, ٥٨, ٥٩, ٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ ومنها ما ورد في الفقرة (ط) من أولاً من القرار الوزاري والتي تنص على (تعديل الخانتان الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة الثالثة والستين من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية

مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة

%١٥

خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين

%0

- تقضي مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية السابق ذكرهما إلى إخضاع الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة (0%) إن أدت من قبل جهات غير مقيمة وغير مرتبطة بالمكلف الذي يزاول عمله في المملكة، وبنسبة (10%) إن أدت تلك الخدمات من قبل مركز رئيس أو جهة مرتبطة غير مقيمة في المملكة ومرتبطة بالمكلف الذي يزاول عمله في المملكة كما هو الحال بالنسبة للمكلف شركة (أ)، والفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التي تنص على (3 - يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها فيما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها.) ومنها يتضح أن إعداد التصاميم والمخططات والمجسمات الهندسية هي من صميم الخدمات الفنية والاستشارية وتدرج قيمتها وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (10%) طالما أنها أدت من قبل المركز الرئيس بالخارج لمصلحة الفرع العامل بالمملكة.

- كان يمكن للمكلف أن يكيف وضعه بما يتلائم مع النظام الضريبي الجديد حيث بإمكانه أن يحول مكتبه العامل في المملكة إلى مكتب رئيس لتتم فيه أعمال التصاميم، خاصة وأنه مرخص له بمزاولة العمل بالمملكة، ولو تم ذلك فإن الإيرادات التي يحققها في هذه الحالة بما في ذلك التصاميم لن تخضع لضريبة الاستقطاع وإنما سيخضع صافي الربح الناتج عنها مع بقية الإيرادات الأخرى المحققة في المملكة لضريبة الدخل بواقع (20%) فقط.

- تعد الأعمال الفنية والخدمات الاستشارية الهندسية التي تشكل مع الأعمال الأخرى وحدة واحدة في عقود الشركة وإن لم تنفذ جزء منها داخل المملكة لعدم توفر الإمكانيات يتم تنفيذه في الخارج، والمعاملة الضريبية لهذه الأعمال هي واحدة لعموم المكلفين سواءً قبل صدور النظام الضريبي الجديد أو بعده، فقبل صدور النظام كانت المصلحة تقبل بحسم التكاليف الفنية من إيرادات المكلف شريطة تقديم بيان تفصيلي بها ولا تخضعها للضريبة، وبعد صدور النظام الضريبي الجديد استمرت المصلحة بقبول حسمها من إيرادات المكلف إلا أنها أصبحت تخضعها لضريبة الاستقطاع طبقاً للنظام الجديد وقد ساهم هذا الإجراء في الحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسة وتحملها على فروعها الأجنبية وقد تم إبلاغ الشركة بالخطاب الوزاري رقم (9919) وتاريخ 1432/11/0 هـ بموافقة معالي وزير المالية على الإجراء الذي تطبقه المصلحة على الشركة والذي يتوافق أيضاً مع ما يتم تطبيقه على جميع المكلفين، وذلك رداً على طلب شركة (أ) إعادة تفسير المادة (63) من اللائحة التنفيذية لمصلحتها. (مرفق). وقد تأيد إجراء المصلحة في ذلك بموجب عدة قرارات منها القرار الاستثنائي رقم (103) لعام 1436 هـ الصادر في استئناف المكلف نفسه عن ذات البند لعام 2004م.

وجهة نظر الشركة:

بدايةً تود الشركة الرد على بعض النقاط الواردة بوجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه كما يلي:

(1) ذكرت المصلحة أنه كان يوجد دلاً بيد الشركة لم تستخدمه ألا وهو جعل الفرع مركزاً رئيساً لها.

- بهذا الخصوص نود التأكيد على أن النظام الضريبي بموجب المادة الخامسة (الفقرة أ/10) الجديد قد راعى جميع الحالات وأورد طولاً تتناسب مع ظروف المكلفين، حيث قد راعى المركز الرئيس الذي يقوم بعمل بالمملكة له نفس طبيعة نشاط فرعه المسجل بالمملكة، حيث أجاز له التصريح عن تلك الأعمال بإقرار الفرع وحسم مصروفاته منها دون الحاجة إلى إعادة تأهيل الفرع ليكون مركزاً رئيساً للشركة بالمملكة. وهذا ما أكدته المادة 68 من النظام الضريبي بالفقرة (و).

- وبهذا الخصوص تستغرب الشركة من رأي المصلحة المذكور أعلاه، بأنه على الشركة إعادة تغيير الهيكل التنظيمي لها وتغيير سياستها الإدارية فقط للتكيف مع وجهة نظر المصلحة التي لا ترى ولا تعتقد من حيث المبدأ أن المركز الرئيس يقوم بتنفيذ أعمال بالمملكة بصورة مستقلة عن الفرع.

٢) كما ذكرت أيضاً: إن إجراء المصلحة بإخضاع التكاليف الفنية لضريبة الاستقطاع قد ساهم في الحد من المبالغة في مصروفات الفروع.

- بهذا الخصوص، تؤكد الشركة أن مبرر المصلحة لإخضاع تلك التكاليف وإن كانت تخص المركز الرئيس يخالف قوانين النظام واللائحة التي أجازت التصريح عن أعمال المركز الرئيس بإقرار فرعه بالمملكة وحسم التكاليف المقابلة لها دون إخضاع تلك التكاليف للاستقطاع لأنها لا تعتبر خدمات مقدمة من المركز الرئيس للفرع وإنما للعملاء بالمملكة.

وفيما يلي نورد لسعادتكم أدناه وجهة نظر الشركة التفصيلية حيال الموضوع:

أ) عدم خضوع تكاليف المركز الرئيس عن أعمال المصريح عنها بالمملكة لضريبة الاستقطاع.

موجز عن الموضوع:

• تعد شركة (أ) واحدة من كبرى الشركات الهندسية المتخصصة في العالم، بل تعد الشركة الأولى في العالم في كثير من المجالات الهندسية (مرفق رقم ٥)، ولما تملكه شركة (أ) من خبرات وكفاءات، فقد تم التعاقد معها من قبل العديد من الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية كما في عقودها مع وزارة المالية، ووزارة النقل، ووزارة الشؤون البلدية والقروية (مرفق رقم ٦). ولاشترط المنظم السعودي وجود الشركة في المملكة لممارسة أعمالها، فقد تلا تلك التعاقدات إنشاء فرع مؤقت في المملكة يمثل شركة (أ) في لبنان. وهذا الفرع المؤقت مرتبط بالمشاريع والعقود الموكلة إليه، وينتهي الترخيص المؤقت بانتهاء الأعمال المنصوص عليها في الترخيص المؤقت. كما يقوم الفرع المؤقت بأعمال الإشراف والأعمال الإعدادية والتجهيزية لمصلحة غير المقيم (شركة (أ)) والذي يتولى أعمال التصميم بالكامل يتطلب ذلك وجود قدرات بشرية وتقنية عالية لا تتوفر في الفرع الموجود في المملكة العربية السعودية. هذا وقد صدر الترخيص المؤقت رقم (١٩٣) لشركة (أ) (شركة لبنانية) لتتمكن الشركة من إنهاء الأعمال الموكلة إليها في المملكة العربية السعودية وذلك بموجب الاتفاقيات الموقعة معها من وزارة و إضافة إلى العديد من الجهات الحكومية الأخرى كما سبق بيانه.

وبناءً على التعاقدات التي تمت مع الشركة، وعلى الترخيص المؤقت رقم (.....) (مرفق رقم ٧) تم إنشاء فرع مؤقت للشركة في المملكة العربية السعودية وذلك بموجب شهادة تسجيل رقم (.....) وذلك لتقديم خدمات استشارية هندسية للأعمال الموكلة للشركة (مرفق رقم ٨).

• يقوم الفرع المؤقت بتسجيل نتائج أعمال وتنفيذ تلك العقود المبرمة مع الشركة وإصدار قوائم مالية مدققة. ومن الجدير بالذكر أن القوائم المالية والدفاتر المحاسبية تضمنت على اسم حساب المركز الرئيس بخصوص العمليات التي تتم مع الشركة الغير مقيمة شركة (أ).

• يدير فرع الشركة المؤقت في المملكة مدير تم تعيينه من قبل الشركة في لبنان ويتصرف نيابة عنها بموجب وكالة شرعية (مرفق رقم ٩).

• تتعاقد الوزارات والجهات الحكومية وغيرها في المملكة مع الشركة لما لها من سمعة في مجال التصاميم والإشراف ولخبرتها العالمية في هذا المجال.

• تعتبر الشركة الغير مقيمة وفرعها المؤقت شخصية اعتبارية ذات كيان قانوني واحد.

• إن المركز الرئيس المسؤول الأول والضامن الرئيس عن أي أضرار مادية قد تنشأ بسبب الإخلال أو سوء تنفيذ العقود والذي يؤكد اتحاد الشخصية الاعتبارية بينه وبين فرعه المؤقت. وبالتالي، يعتبر المركز الرئيس هو المعني بتنفيذ تلك

العقود، وهو من يقدم الضمانات البنكية المنصوص عليها بموجب العقود. وهذا ما يتضح جلياً من خلال الترخيص المؤقت والتوكيل الصادر عن الشركة إلى مدير الفرع المؤقت بالتوقيع بالنيابة عن المركز الرئيس.

• تقوم الشركة بتنفيذ العقود المبرمة مع الجهات الحكومية ويتولى المركز الرئيس في لبنان أعمال التصميم وإعداد الرسومات والخرائط ونحوها لما لديه من خبرات فنية، بينما تقوم الشركة عن طريق فرعها المؤقت بتنفيذ أعمال الإشراف لوجوده في المملكة بناءً على متطلبات الحكومة.

• ليس للفرع المؤقت القدرة الفنية اللازمة للقيام بأعمال التصميم في المملكة ولذلك تقوم الشركة بهذه الأعمال في المركز الرئيس جودة الخدمات المقدمة لأصحاب المشاريع في المملكة بما يتماشى والعقود الموقعة.

• لقد قامت مصلحة الزكاة والدخل "المصلحة" بإخضاع تكلفة أعمال التصميم المتكبدة من قبل المركز الرئيس والمحملة للفرع إلى ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% باعتبار أن هذه الأعمال تمثل خدمات فنية واستشارية مقدمة من قبل المركز الرئيس لفرعه في المملكة والذي يعني أن المصلحة اعتبرت أن للشركة كيان قانوني مستقل عن الفرع المؤقت. وعليه فرضت ضريبة الدخل على أرباح التصميم المدرجة في إقرار الفرع المؤقت وضريبة الاستقطاع على التكاليف المتكبدة من قبل الشركة (المركز الرئيس) في الخارج دون مراعاة وحدة الشخصية الاعتبارية.

بناءً على ما تقدم أعلاه، يسر الشركة أن توضح للجنة الموقرة اعتراضها على هذا البند على النحو التالي:

تعترض الشركة على إخضاع تكاليف التصاميم الواردة بحسابات وإقرار الفرع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% استناداً إلى الأسباب التالية:

أولاً: النظام الضريبي قد أكد بأن المكلف هو المركز الرئيس وليس الفرع.

ثانياً: مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي القاضي بإخضاع المكلف إلى ضريبة الاستقطاع أو إلى ضريبة الدخل وليس إلى ضريبتين في آن واحد وذلك لأن المركز الرئيس والفرع يعتبران كياناً واحداً وليس كيانين منفصلين.

أولاً: النظام الضريبي قد أكد بأن المكلف هو المركز الرئيس وليس الفرع.

إن الشركة الغير مقيمة في المملكة ممثلة في شركة (أ) في لبنان (المركز الرئيس) هي المكلف الخاضع لضريبة الدخل بموجب نظام ضريبة الدخل بناءً على نص المادة الثانية من النظام، إن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ - شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب - الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج - الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د - الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ - الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و - الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

وحيث إن المادة أعلاه فقرة (ج) تنطبق على شركة (أ) فإن المركز الرئيس هو المكلف الضريبي وليس الفرع. ومن الجدير بالذكر أن النظام الضريبي السعودي لم يشترط أن يكون الشخص مقيماً في المملكة حتى يكون مكلفاً ضريبياً بل سمح بأن يكون الشخص غير المقيم مكلفاً، كما ورد في الفقرة (ج) من المادة ٢ كما هو موضح أعلاه.

كما أن شركة (أ) (المركز الرئيس) هي التي تمتلك صفة المنشأة الدائمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال مكان دائم وفرعها المؤقت ليس إلا ممثلًا ووكيلًا غير مستقل بموجب الترخيص المؤقت الصادر للشركة من وزارة التجارة والصناعة، وبالتالي تكون الشركة الغير مقيمة شركة (أ) (المركز الرئيس) المكلف الضريبي وتمتلك صفة المنشأة الدائمة وفقًا للمادة الثانية من النظام الضريبي أعلاه ووفقًا لتعريف المنشأة الدائمة والمنصوص عليه في المادة الرابعة من النظام الضريبي والتي تنص على ما يلي:

المنشأة الدائمة (مادة رقم ٤).

" أ - تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة - ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة - من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كليًا، أو جزئيًا، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له ."

كذلك عرفت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية الوكيل المذكور في المادة أعلاه حيث نصت على ما يلي:

" ١ - يقصد بالوكيل المشار إليه في المادة الرابعة من النظام، الوكيل غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية:

أ - إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.

ب- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.

ج- أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم."

مما تقدم، يتضح جليًا أن التكاليف جاء أساسًا للشركة الغير مقيمة ((أ)/ المركز الرئيس) التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة. وأن المنشأة الدائمة ما هي إلا صفة تتحقق للشخص الغير المقيم (الشركة الغير مقيمة/ المركز الرئيس) عند مزاوله النشاط من مكان دائم في السعودية من دون التقيد بإنشاء فرع أو لا.

علاوة على ما تقدم أعلاه، نعرض لكم مثالًا توضيحيًا يبين تباين موقف المصلحة واختلاف المعاملة الضريبة للجهة الغير مقيمة التي تكتسب صفة المنشأة الدائمة بسبب مواقع إنشاء والأخرى ("الجهة الغير مقيمة") التي تكتسب ذات الصفة لوجود فرع لها في المملكة. وبهذا الخصوص، نود الإشارة إلى أن هذا التباين كانت قد أكدت عليه المصلحة في أكثر من خطاب على أن الشركة غير المقيمة هي المنشأة الدائمة إذا كان لديها مكان دائم لمزاولة النشاط في المملكة وبالتالي تكون هي المكلف بالضريبة وذلك فقط في حالة عدم تواجد فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. أما في حالة وجود فرع لمزاولة الأعمال في المملكة فإن المصلحة تعتبره (أي الفرع) المنشأة الدائمة والمكلف الضريبي وهو ما يخالف النظام صراحةً حيث نص النظام في الفقرة (ج) من المادة الثانية أعلاه بأن المكلف هو الشركة الغير مقيمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة كما نص النظام في المادة الرابعة أعلاه بأن المنشأة الدائمة بشكل مطلق هو مكان دائم لنشاط غير مقيم (الشركة الغير المقيمة) الذي يمارس من خلاله النشاط كليًا أو جزئيًا في المملكة من غير تمييز في حال وجود فرع من عدمه. وعليه، فإن المعاملة الضريبة يجب أن تكون متساوية وواحدة في حال ممارسة النشاط من خلال منشأة دائمة سواءً كانت بوجود فرع أو وجود مواقع إنشاء أو أي من الحالات المذكورة أعلاه.

١) المعاملة الضريبة للمنشأة الدائمة في حالة عدم وجود فرع.

لو قامت شركة (A)، وهي شركة غير مقيمة، بالتعاقد مع شركة سعودية مقيمة بمبلغ ٣,٠٠٠,٠٠٠ ريال سعودي لإنشاء مباني للشركة السعودية المقيمة في المملكة خلال سنتين. وقامت الشركة (A) (الغير مقيمة) بإرسال موظفيها للإشراف

والتنفيذ على هذا المشروع من مواقع الإنشاء في المملكة. وقامت الشركة السعودية بإصدار تأشيرات زيارة تتجدد كل ٦ أشهر لموظفي الشركة (A) (الغير مقيمة) حتى تتمكن من تنفيذ المباني. فما هي المعاملة الضريبية للشركة الغير مقيمة (A) من قبل المصلحة؟ علماً بأن التكاليف المتكبدة بواسطة الجهة الغير مقيمة لإنجاز المشروع هي ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

إن المعاملة الضريبية للشركة (A) (الغير مقيمة) هي فرض ضريبة الدخل على ناتج أرباحها (الشركة A) باعتبارها شخصاً غير مقيم مارس النشاط من خلال منشأة دائمة بسبب مزاوله الشركة (A) للنشاط في المملكة من مكان دائم في المملكة (موافق الإنشاء الحالة الأولى من الفقرة (ب) من المادة الرابعة). وعليه توجب على الشركة (A) (الغير مقيمة) تقديم الإقرار الضريبي وذلك كما يلي:

المعاملة الضريبية بموجب النظام

إيرادات العقد	٣,٠٠٠,٠٠٠
تكاليف العقد	٢,٥٠٠,٠٠٠
صافي الربح	٥٠٠,٠٠٠
الضريبة بواقع ٢٠%	١٠٠,٠٠٠
ضرائب استقطاع	-
مجموع الضريبة	١٠٠,٠٠٠

يتضح من المثال السابق أنه لا يتم فرض ضرائب استقطاع على التكاليف المذكورة في المثال أعلاه. مع العلم إن المعاملة الضريبية لهذه الحالة للمنشأة الدائمة صحيحة وتتفق مع النظام. والجدير بالذكر، أن المصلحة أقرت واعتمدت تلك المعاملة الضريبية أعلاه في كثير من الحالات.

٢- المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة في حالة وجود فرع.

لو افترضنا نفس المثال السابق مع اختلاف أن الشركة الغير مقيمة (A) لديها فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة (الحالة الرابعة من الفقرة (ب) من المادة الرابعة من النظام الضريبي أعلاه) وهو (الفرع) من قام بتوقيع العقد مع الشركة السعودية المقيمة في المملكة لإنشاء مباني لها خلال سنتين وبافتراض أن الفرع لا يوجد له أي تكاليف. فما هي المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة بموجب النظام وما هي المعاملة الضريبية الغير صحيحة والممارسة من قبل المصلحة؟ مع العلم أن التكاليف المتكبدة بواسطة الشركة الغير مقيمة (A) تم تحميلها على فرعها والبالغة ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

المعاملة الضريبية بموجب النظام والمعاملة الضريبية الغير صحيحة والممارسة من قبل المصلحة

٣,٠٠٠,٠٠٠

٣,٠٠٠,٠٠٠

إيرادات العقد

٢,٥٠٠,٠٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠	تكاليف العقد
٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	صافي الربح
١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	الضريبة بواقع ٢٠%
٣٧٥,٠٠٠	-	ضرائب استقطاع
٤٧٥,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	مجموع الضريبة

يتضح من المثالين السابقين، اختلاف معاملة المصلحة الضريبية للشخص الغير مقيم والذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة - نجمت عن تحقق مواقع إنشاء - وبين الشخص الغير مقيم والذي يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة نجمت عن وجود فرع لها في المملكة مصرح لها لمزاولة الأعمال في المملكة، علماً أن النظام السعودي عامل كلاهما نفس المعاملة باعتبارهما منشأة دائمة لغير المقيم، وعليه، فإن المصلحة خالفت صراحةً النظام بتفسيرها بأن المكلف هو الفرع في حالة وجود فرع وأن المكلف هو الشركة الغير مقيمة في حال عدم وجود فرع، في حين نصت الفقرة (ج) من المادة الثانية أن المكلف هو الشركة الغير مقيمة في جميع الأحوال.

إن المنشأة الدائمة ما هي إلا صفة ملاصقة لغير المقيم، فالشخص الغير مقيم يمكن له تحقيق هذه الصفة من خلال مزاولة النشاط في المملكة في مكان دائم وذلك من خلال عدة حالات قد تكون موقعاً ثابتاً أو مرافق تجميع أو وجود فرع أو غير ذلك.

بناءً على ما سبق، يتضح أن المكلف الضريبي هو الشركة الغير مقيمة إذا كان لديها منشأة دائمة. وأن المنشأة الدائمة تتحقق بسبب المكان الدائم لمزاولة النشاط في المملكة. وأن المكان الدائم يتحقق في عدة حالات قد تكون مواقع إنشاء أو قواعد ثابتة أو وجود فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. وكل واحدة من هذه الحالات تعطي صفة المنشأة الدائمة للشركة الغير مقيمة، وعليه فإن المعاملة الضريبية لأي منها يجب أن تكون واحدة سواءً كان ذلك بتواجد فرع أو بوجود مواقع إنشاء أو غيرها من الحالات الموضحة أعلاه والتي تكون معها المنشأة الدائمة (المكلف الضريبي) الشركة غير المقيمة.

إن الغرض من ضريبة الاستقطاع، هو جباية الضريبة على الدخل المتحقق لغير المقيم من مصدر في المملكة، بطريقة تضمن للمصلحة حقوقها الضريبية، حيث إنه من الصعب على المصلحة الوصول إلى المكلفين الذي لا تواجدهم قانوني لهم في المملكة مما توجب معه استحداث مبدأ الضريبة المستقطعة من المنبع متمثلة بضريبة الاستقطاع. لكن في قضيتنا هذه، فإن الدخل المتحقق الناتج عن أعمال التصميم قد خضع للضريبة (ضريبة الدخل) في إقرار الشركة المقدم بواسطة الفرع المؤقت لشركة (أ) (المركز الرئيس). وعليه، لا يجب إخضاع تكاليف أعمال التصميم التي قامت بها شركة (أ) (المركز الرئيس) مرة أخرى للضريبة من خلال ضريبة الاستقطاع تجنباً للازدواج الضريبي حيث إنه بمعاملة المصلحة الضريبية يتم إخضاع ذات المكلف وذات الدخل تارةً لضريبة الدخل وتارةً أخرى لضريبة الاستقطاع، بل وأكثر من ذلك ترى الشركة أنها خضعت لما هو أكثر من الازدواج الضريبي حيث إن المصلحة أخضعت الربح لضريبة الدخل وأخضعت التكاليف لضريبة الاستقطاع.

وهذه الممارسة تخالف النظام الضريبي بشكل واضح وتتعارض مع مفاهيمه بموجب المادة الثانية والرابعة من النظام الضريبي أعلاه وكذلك مع المادة ٦٨ التي نصت على ما يلي:

"أ - يجب على كل مقيم سواءً كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع".

يتضح من المادة (٦٨) من النظام الضريبي أعلاه، أنها لا تنطبق على شركة (أ) (المركز الرئيس) لما يلي:

١- أن الفرع المؤقت لموكلتنا لم يدفع هذه المبالغ لغير المقيم مقابل خدمات فنية للفرع نفسه أو لمصلحة الفرع، وإنما هذه الخدمات الفنية مقدمة لعملاء غير المقيم وهم الجهات الحكومية التي تعاقدت معهم لتنفيذ هذه الأعمال، فهي جزء من وفاء غير المقيم بالتزاماته للمتعاقد معه وليست معاوضة بين غير المقيم والفرع المؤقت، إذ هما كيان واحد.

٢- أن التفسير الصحيح لغة ونظامًا لنص المادة هو أن تكون المنشأة الدائمة ملزمة بالاستقطاع فيما لو دفعت مبالغ لأطراف آخرين كما لو دفعت مبلغًا ما لطرف ثالث غير مقيم في المملكة من مصدر دخل في المملكة وليس المراد دفع مبالغ من المنشأة الدائمة لغير المقيم الذي يمارس النشاط من خلالها بدليل أن المادة ٦٨ طلت (غير المقيم) ب (ال) التعريف في حالة الدافع (غير المقيم) ثم نكرته في حالة المدفوع له (غير مقيم)، مما يعني أن غير المقيم الذي يدفع المبلغ مختلف عن غير مقيم يستلم المبلغ. أما دفع المكلف مبلغًا من المال نفسه فإن هذا لا يتصور شمول المادة له، إذ أن دفع الفرع المؤقت لهذه المبالغ لغير المقيم الذي يمارس النشاط من خلاله لا يعدو كونه تعاملًا داخليًا في ذات الكيان هدفه معرفة مصروفات كل فرع للشركة، وهذا التفسير هو الذي يتفق مع النظام الذي نص على أوصاف ضريبية لا يمكن اجتماعها في مكلف واحد بل ينطبق وصف واحد منها فقط على المكلف، وحيث انطبق على موكلتنا ضريبة الدخل، فإنه لا يجوز جمع ضريبة الاستقطاع معها.

٣- أن الفرع المؤقت لشركة (أ) (المركز الرئيس) والشركة غير المقيمة ممثلة بشركة (أ) (المركز الرئيس) شخص اعتباري واحد والتحويلات بينهما لا تعتبر مدفوعات لأن الدفع مقابل خدمة قدمها المدفوع له ويستفيد منها الدافع ولكن المستفيد من هذه الخدمات ليس الفرع المؤقت بل أصحاب المشاريع. كما أن تلك التحويلات بين الشركة والفرع المؤقت مثلها مثل التحويلات الداخلية التي تتم بين حسابات الشركة حيث إنها تتم بين كيان قانوني واحد.

٤- أن شركة (أ) (المركز الرئيس) تعتبر منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة وبالتالي التحويلات المستلمة منها أو المبالغ المحملة بها لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

٥- أن الأصل هو عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات إلى ضريبة الاستقطاع إذا دفعت إلى شخص غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة باعتباره خضع لضريبة الدخل في المملكة. ولكن ضريبة الاستقطاع تجب إذا قامت المنشأة الدائمة أو المقيم سواءً كان مكلّفًا أو غير مكلف بدفع مبلغ ما إلى جهة غير مقيمة وليس كما ظنت خطأ المصلحة أنها تطبق على المبالغ المحملة أو حوالات فرع الشركة للمنشأة الدائمة التي هي الشركة ممثلة بمركزها الرئيس.

ثانيًا: مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي القاضي بإخضاع المكلف إلى ضريبة الاستقطاع أو إلى ضريبة الدخل وليس إلى ضريبتين في آن واحد وذلك لأن المركز الرئيس والفرع يعتبران كيان واحد وليس كيانين منفصلين.

١- إن مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي هو أن الدخل المتحقق من السعودية من نفس المكلف يجب أن يخضع إما لضريبة الدخل أو لضريبة الاستقطاع بناءً على المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل السعودي (السابق ذكرها) أعلاه، وذلك على النحو التالي:

- ضريبة دخل إذا كان الشخص مقيم أو غير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة.
- أو ضريبة استقطاع إذا كان الشخص غير مقيم وليس لديه منشأة دائمة.

إن الهدف الرئيس من ضريبة الاستقطاع نابع من أن الشخص الغير المقيم الذي حقق دخل من مصادر المملكة لم يخضع لضريبة الدخل بحكم معدم تملكه حصص في شركة سعودية أو عدم وجود منشأة دائمة له منشأة دائمة، وهذا ما أكدته الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) التي نصت على ما يلي:

"هـ - مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة، إذا وقع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقاً لهذه المادة.

و - وإذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم.

ز - إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي".

وحيث إن الدخل الناتج من أعمال التصميم تم التصريح عنه ضمن إقرار المكلف ودفع ضريبة الدخل عنها فإنه لا يتوجب دفع ضرائب استقطاع على تكاليف تلك الأعمال نظاماً كما موضح أعلاه.

علاوة على ما سبق ذكره بهذا الخصوص تورد الشركة لسعادتكم ما يلي:

إن حجز الزاوية في اعتراضنا أن المصلحة للأسف تعامل غير المقيم في لبنان والفرع المؤقت ككيانين مختلفين ولذا فرضت عليهما نوعين من الضريبة: ضريبة الدخل على الفرع المؤقت، وضريبة الاستقطاع على غير المقيم، وهذا مخالف بشكل صريح للنظام في مادته الثانية التي عدت المكلفين بشكل حصري ولا يمكن أن يتصف أي مكلف ضريبي بوصفين ضريبيين في وقت واحد، فيمتنع نظاماً أن يكون المكلف (شخصاً غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة) ويكون في نفس الوقت مثلاً (شخصاً غير مقيم خاضعاً لضريبة الاستقطاع)، إذ جعل النظام واللائحة لكل منهما أدكاًمًا ضريبية مختلفة.

وكذلك فرقت المادة الأولى من اللائحة التنفيذية بين غير المقيم الذي يمارس العمل من خلال منشأة دائمة فهذا يخضع لضريبة الدخل فحسب " تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواءً كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة"، وبين غير المقيم الذي لا يمارس العمل من خلال منشأة دائمة فإنه يخضع لضريبة الاستقطاع فقط كما جاء فيها: " ٢- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة".

غير أن المصلحة قد جمعت كلا الأمرين على شركة (أ)، ففرضت على فرعها المؤقت ضريبة الدخل كغير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة، وفرضت على غير المقيم ضريبة الاستقطاع كغير مقيم لا يمارس العمل من خلال منشأة دائمة، لأنها عاملتها باعتبارها كيانين مختلفين - وهذا خلاف النظام - بل هما كيان واحد حيث لا يوجد في توصيف المكلفين ما يصدق ما ذهبت إليه المصلحة.

ودليل كون غير المقيم والفرع المؤقت كياناً واحداً ما يلي:

(١) أن العمل يمارس في لبنان بشكل كلي وإنما أنشئ الفرع المؤقت في المملكة للإشراف على الأنشطة الموكلة للشركة الأم وليس لممارسة النشاط بشكل مستقل ومباشر.

٢) أن الشركة الموجودة في لبنان "غير المقيم" هي المخولة بأداء النشاط وليس الفرع المؤقت وذلك لما يلي:

• بالنظر لأول تعاقد والذي صدر بموجبه الترخيص رقم (١٩٣) ولجميع التعاقدات التي تلتها فإن التعاقد تم مع الشركة في لبنان وذلك قبل وجود الفرع المؤقت في المملكة، وإنما جاء إنشاء الفرع المؤقت في المملكة بعد تعاقد الشركة في لبنان مع بعض الجهات الحكومية لتقديم أعمال لهم، أي أن تعاقد الجهات الحكومية كان قبل إنشاء الفرع المؤقت وهذا يدل يقيناً على أن الجهة المخولة بأداء الأعمال إنما هي الشركة الموجودة في لبنان (غير المقيم) وليس الفرع المؤقت الذي لم يكن موجوداً أساساً وقت إبرام التعاقدات مع الشركة. وكذلك فإن فرع شركة (أ) ليس مصرّحاً له بالقيام بأي عمل جديد إلا من خلال تعاقد جديد من قبل غير المقيم وإضافة ذلك التعاقد في الترخيص المؤقت رقم (١٩٣) مما يعني أن جميع الأعمال والتعاقدات إنما هي مع غير المقيم في لبنان.

• أن التراخيص الصادرة - من الجهات الحكومية للشركة المقيمة في لبنان - بالسماح بممارسة العمل إنما صدرت لمصلحة غير المقيم وليس لمصلحة الفرع المؤقت الذي يعمل في المملكة العربية السعودية، إذ ينص الترخيص بوضوح على أنه (طبقاً لأحكام المادة ٢٢٨ من نظام الشركات وموافقة معالي وزير التجارة والصناعة على الطلب المقدم من الشركة (أ) لبنانية الجنسية) فقد تم الترخيص المؤقت للشركة لتتمكن من إنهاء الأعمال الموكلة إليها....).

• أن العقود المبرمة مع الشركة لتنفيذ الأعمال في المملكة العربية السعودية إنما أبرمت مع الشركة الأم في لبنان وليس مع الفرع المؤقت، وتوقيع الفرع المؤقت في بعض العقود إنما هو بالوكالة عن الشركة عن طريق مدير الفرع المؤقت، لأنه ليس له صلاحية إبرام العقود لصالحه وليس له صلاحية تقديم وتنفيذ الأعمال لا من الصفة النظامية ولا من حيث القدرة الفنية، ويدل على ذلك إضافة إلى ما سبق بيانه وتوضيحه أن السجل الصادر للفرع المؤقت نص فيه على أن رأس المال المقدم "صفر" (مرفق ٨) وكون رأس المال صفرًا يدل على أنه ليس له كيانًا مستقلًا أو منفصلاً عن غير المقيم ومن المعلوم أن الشركات المسموح لها بممارسة العمل في المملكة لا بد أن يكون لها رأس مال مسجلاً في سجلها التجاري لتكون قادرة على تحمل الالتزامات تجاه الغير.

• ومما يؤكد المفهوم أعلاه، أن المادة رقم ٢٠٠ من نظام الشركات الجديد قد أفادت بأن الشركة الأجنبية وفرعها المسجل بالمملكة لهما نفس الذمة المالية ولا تعتبر الشركة الغير مقيمة مستقلة عن الفرع.

وخلاصة ما سبق: أن غير المقيم والمنشأة الدائمة كيان واحد، وهذا يوجب عدم جواز فرض الضريبة مرتين على المكلف الواحد. بل على وجوب فرض ضريبة الدخل فقط دون ضريبة الاستقطاع. وإذا كانت ضريبة الاستقطاع غير واجبة ابتداءً؛ فإنه لا حاجة لمناقشة كون النسبة الواجبة الاستقطاع ٥% أو ١٥% لعدم انطباق ضريبة الاستقطاع على موكلتنا".

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض -

نوع الضريبة	نسبة الضريبة	المبلغ المدفوع	ضريبة الاستقطاع
التأمين على الحياة	٥%	٨,٨٧٤,٦٧٥	٤٤٣,٧٣٤
عمولات بنكية	٥%	٩٧٠,١٧٣	٤٨,٥٠٩
الدخل المحول للمركز الرئيس (أرباح محولة)	٥%	٢٦١,٣٧٥,٠٥١	١٣,٠٦٨,٧٥٢
الإجمالي		٢٧١,٢١٩,٨٩٩	١٣,٥٦٠,٩٩٥

تكاليف الخرائط والمجسمات الهندسية المدفوعة للمركز الرئيس 10% ٤,00٧,00٤,٠٠٣ ٦٨٣,٦٣٣,١٠٠

قامت المصلحة بإخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع خلال الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م طبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ التي تم الإشارة إليها في البند السابق والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ وكذلك القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ القاضي بتعديل بعض فقرات المواد ذات الأرقام (٥, ١٠, ١٦, ٥٨, ٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ ومنها ما ورد في الفقرة (ط من أولاً) من القرار الوزاري والتي تنص على (تعديل الخاتمان الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة الثالثة والستين من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة	١٥%
أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية	
خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين	٥%

- بداية توضح المصلحة أن هناك خطأ مادياً في العام المالي ٢٠١٢م حيث ورد في الربط أن مجموع المبالغ الخاضعة لضريبة الاستقطاع للتأمين على الحياة وصافي الدخل المحول إلى المركز الرئيس مبلغ (٧٦,١٠٦,٤٧٥) ريالاً في حين أن المبلغ الصحيح هو (٧٧,١٠٦,٤٧٥) ريالاً، وبالتالي فإن ضريبة الاستقطاع المستحقة عن تلك المبالغ تكون (٣,٨٥٥,٣٢٤) ريالاً، وليس (٣,٨٠٥,٣٢٤) ريالاً وسوف يتم تعديل هذا الخطأ المادي بعد صدور قرار اللجنة الابتدائية على اعتراض الشركة.

- تقضي مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية السابق ذكرهما إلى إخضاع الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة (٥%) إن أدت من قبل جهات غير مقيمة وغير مرتبطة بالمكلف الذي يزاول عمله في المملكة، وبنسبة (١٥%) إن أدت تلك الخدمات من قبل مركز رئيس أو جهة مرتبطة غير مقيمة في المملكة ومرتبطة بالمكلف الذي يزاول عمله في المملكة كما هو الحال بالنسبة للمكلف شركة (أ)، والفقرة (٣) من المادة (٦٣) من اللائحة التي تنص على (٣ - يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها.) ومنها يتضح أن إعداد التصاميم والمخططات والمجسمات الهندسية هي من صميم الخدمات الفنية والاستشارية وتندرج تحتها وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) طالما أنها أدت من قبل المركز الرئيس بالخارج لصالح الفرع العامل بالمملكة.

- كان يمكن للمكلف أن يضيف وضعه بما يتلائم مع النظام الضريبي الجديد حيث بإمكانه أن يحول مكتبه العامل في المملكة إلى مكتب رئيس لتتم فيه أعمال التصاميم، خاصة وأنه مرخص له بمزاولة العمل بالمملكة، ولو تم ذلك فإن الإيرادات التي يحققها في هذه الحالة بما في ذلك أعمال التصاميم لن تخضع لضريبة الاستقطاع وإنما سيخضع صافي الربح الناتج عنها مع بقية الإيرادات الأخرى المحققة في المملكة لضريبة الدخل بواقع (٢٠%) فقط.

- تعد الأعمال الفنية والخدمات الاستشارية الهندسية التي تشكل مع الأعمال الأخرى وحدة واحدة في عقود الشركة وإن لم تنفذ جزءًا منها داخل المملة لعدم توفر الإمكانيات يتم تنفيذها في الخارج، والعاملة الضريبية لهذه الأعمال هي واحدة لعموم المكلفين سواء قبل صدور النظام الضريبي الجديد أو بعده، فقبل صدور النظام كانت المصلحة تقبل بحسم التكاليف الفنية من إيرادات المكلف شريطة تقديم بيان تفصيلي بها ولا تخضعها للضريبة، وبعد صدور النظام الضريبي الجديد استمرت المصلحة بقبول حسمها من إيرادات المكلف إلا أنها أصبحت تخضعها لضريبة الاستقطاع طبقًا للنظام الجديد وقد ساهم هذا الإجراء في الحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسية وتحملها على فروعها الأجنبية وقد تم إبلاغ الشركة بالخطاب الوزاري رقم (٩٩١٩) وتاريخ ١٤٣٢/١١/٥ هـ بموافقة معالي وزير المالية على الإجراء الذي تطبقه المصلحة على الشركة والذي يتوافق أيضًا مع ما يتم تطبيقه على جميع المكلفين، وذلك ردًا على طلب شركة (أ) إعادة تفسير المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لمصلحتها. (مرفق)

- إن فرع الشركة غير المقيمة المصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة يمثل منشأة دائمة لغير مقيم وفقًا للفقرة (ب/٤) من المادة الرابعة من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والتي تنص على (تعد الحالات الآتية منشأة دائمة: ع- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة) وبالتالي يطبق بشأن المبالغ المدفوعة لغير مقيم من قبل المنشأة الدائمة ما ورد في المادة (٦٨) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والتي تنص على (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع....).

- إن ما ورد في اعتراض المكلف من فرض المصلحة الضريبة على الشركة مرتين مرة بصورة ضريبة دخل على نتائج أعمال التصاميم المصرح عنها في إقرارات الشركة، ومرة أخرى بصورة ضريبة الاستقطاع على تكاليف أعمال التصاميم المحملة من قبل الشركة، نفيد بأن هذا الفهم للنظام غير صحيح حيث قامت المصلحة بإخضاع نتائج أعمال الشركة بموجب إقراراتها الضريبية المقدمة للمصلحة لضريبة الدخل بموجب نص المادة (٢) فقرة (ج) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم المكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ التي تنص على (الأشخاص الخاضعون للضريبة: ج - الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة)، أما المبالغ المحملة على المصاريف والمدفوعة إلى جهات غير مقيمة مقابل إعداد التصاميم والخراط والمجسمات الهندسية فقد تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بموجب المادة (٦٨) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل السابق ذكرها وبالتالي لا يوجد تكرار في فرض الضريبة لاختلاف نوعها، خاصة على ضوء اعتماد المصلحة لتكاليف إعداد التصاميم والخراط والمجسمات الهندسية كمصاريف واجبة الحسم والتي كان لها الأثر على نتائج الحسابات.

وقد تأيد إجراء المصلحة في ذلك بموجب عدة قرارات منها القرار الاستثنائي رقم (١٥٠٣) لعام ١٤٣٦ هـ الصادر في استئناف المكلف نفسه عن ذات البند لعام ٢٠٠٤ م."

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض ضرائب الاستقطاع للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن المبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة نظير أعمال قدمت بالكامل أو جزئياً في المملكة، واستناداً للمادتين رقم (0) و(٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

١٠- غرامات التأخير.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

"تعترض الشركة على احتساب غرامة تأخير سداد لضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع وذلك للمسببات التالية:

١- لم يعتمد الفرع مخالفة النظام الضريبي الجديد عندما لم يستقطع ضريبة على أرباحه التي لم تحول إلى مركزه الرئيس والتي خضعت لضريبة الدخل بالمملكة. أو من تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداته المصرح عنها بإقراراته الفرع الضريبية بالمملكة.

٢- لا يوجد نص نظامي في النظام الضريبي الجديد (كما أسلفنا آنفاً) يفيد باستقطاع ضريبة على التحويلات (المفترضة) بين حسابات المركز الرئيس الذي يمارس النشاط بالمملكة من خلال منشأ دائمة أو من تكاليف المركز الرئيس المقابلة لإيراداته المصرح عنها بالمملكة.

٣- لم تحتسب المصلحة ضريبة استقطاع بعد تقديم الإقرارات الضريبية للسنوات قيد الاعتراض للمصلحة. وإنما تم ذلك بعد سنوات عديدة بلغت تسع سنوات وبعد مرور المدة المحددة نظاماً بواقع خمس سنوات لتعديل الربط.

٤- لقد كان بإمكان الفرع تجنب غرامة التأخير لو قامت المصلحة بإخطار الفرع بعد تقديم الإقرارات مباشرة.

٥- هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع المصلحة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

- القرار الاستثنائي رقم ١٣٣٥ لعام ١٤٣٥هـ.

- القرار الاستثنائي رقم ٩٦٨ لعام ١٤٣١هـ.

- القرار الابتدائي رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ الذي أكد على عدم فرض غرامة تأخير السداد نظراً لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

٦- إضافة لذلك. وبافتراض أن الفرع وافق على المطالبة الضريبية الصادرة من المصلحة والغرامة (والفرض غير الواقع)، لا بد من التنويه بأن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة المصلحة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

٧- لقد صدرت الأنظمة المتعلقة بضريبة الدخل حديثاً ولأول مرة في المملكة، وما زالت المصلحة وكذلك المكلفون في حيرة من أمرهم لعدم وضوح جوانب مهمة في النظام كما هو الحال بالنسبة لهذا الاعتراض. وعليه، فإن الفرع يرى أن

اللبس وعدم الوضوح في نظام جديد لم يكتسب الخبرة الكافية في التطبيق بعد، تعد مسببات ومبررات تجيز للمصلحة إعفاء المكلفين من الغرامات المترتبة على ذلك.

٨- عند قيام المصلحة بالربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم إقراره، فما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب غرامة التأخير؟ هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة ٢٥% من الضريبة غير المسددة؟ وهل من المعقول أن تربط المصلحة على المكلف ١% كغرامة تأخير عن كل ٣٠ يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

٩- وتجدر الإشارة إلى أنه قد صدرت العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتبارًا من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ١٤٤٣ ١٤٣٥ هـ. وعليه، فإن الشركة تطلب من المصلحة الموقرة عدم فرض غرامة تأخير سداد عليها للأسباب الموضحة أعلاه.

وذلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصًا:

" وجهة نظر المصلحة:

تم فرض غرامات التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة في الموعد النظامي بموجب المادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، وكذلك طبقًا لأحكام المادة (٦٨) فقرة (١/ب، هـ) من اللائحة التنفيذية التي تنص على: (تضاف إلى الغرامات في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة. هـ - التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحدد بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع).

وجهة نظر الشركة:

تعترض الشركة على احتساب غرامة تأخير سداد لضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع وذلك للمسببات التالية:

١- لم يتعمد الفرع مخالفة النظام الضريبي الجديد عندما لم يستقطع ضريبة على أرباحه التي لم تحول إلى مركزه الرئيس والتي خضعت لضريبة الدخل بالمملكة. أو من تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداته المصرح عنها بإقرارات الفرع الضريبية بالمملكة.

٢- لا يوجد نص نظامي في النظام الضريبي الجديد (كما أسلفنا آنفًا) يفيد باستقطاع ضريبة على التحويلات (المفترضة) بين حسابات المركز الرئيس الذي يمارس النشاط بالمملكة من خلال منشأة دائمة. أو من تكاليف المركز الرئيس المقابلة لإيراداته المصرح عنها بالمملكة.

٣- لم تحتسب المصلحة ضريبة استقطاع بعد تقديم الإقرارات الضريبية للسنوات قيد الاعتراض للمصلحة. وإنما تم ذلك بعد سنوات عديدة بلغت تسع سنوات وبعد مرور المدة المحددة نظامًا بواقع خمس سنوات لتعديل الربط.

٤- لقد كان بإمكان الفرع تجنب غرامة التأخير لو قامت المصلحة بإخطار الفرع بعد تقديم الإقرارات مباشرة.

٥- هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع المصلحة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

- القرار الاستثنائي رقم ١٣٣٥ لعام ١٤٣٥هـ.

- القرار الاستثنائي رقم ٩٦٨ لعام ١٤٣١هـ.

- القرار الابتدائي رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ الذي أكد على عدم فرض غرامة تأخير السداد نظرًا لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

٦- إضافة لذلك. وبافتراض أن الفرع وافق على المطالبة الضريبية الصادرة من المصلحة والغرامة (والفرض غير الواقع)، لا بد من التنويه بأن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة المصلحة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

٧- لقد صدرت الأنظمة المتعلقة بضريبة الدخل حديثًا ولأول مرة في المملكة، وما زالت المصلحة وكذلك المكلفين في حيرة من أمرهم لعدم وضوح جوانب مهمة في النظام كما هو الحال بالنسبة لهذا الاعتراض. وعليه، فإن الفرع يرى أن اللبس وعدم الوضوح في نظام جديد لم يكتسب الخبرة الكافية في التطبيق بعد، تعد مسببات ومبررات تجيز للمصلحة إعفاء المكلفين من الغرامات المترتبة على ذلك.

٨- عند قيام المصلحة بالربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم إقراره، فما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب غرامة التأخير؟! هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة ٢٥% من الضريبة غير المسددة؟ وهل من المعقول أن تربط المصلحة على المكلف ١% كغرامة تأخير عن كل ٣٠ يومًا بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

٩- وتجدر الإشارة إلى أنه قد صدرت العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتبارًا من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ١٤٤٣ لعام ١٤٣٥هـ.

وعليه، فإن الشركة تطلب من المصلحة الموقرة عدم فرض غرامة تأخير سداد عليها للأسباب الموضحة أعلاه."

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

" تم فرض غرامات التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة في الموعد النظامي بموجب المادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، وكذلك طبقًا لأحكام المادة (٦٨) فقرة (١/ب، هـ) من اللائحة التنفيذية التي تنص على: (تضاف إلى الغرامات في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة. هـ -

التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحدد بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع).

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض غرامات التأخير للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض ترى اللجنة توجب غرامة التأخير في البنود التي قضت فيها برفض اعتراض المكلف استناداً إلى المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٧٨/هـ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

وبناءً على ذلك وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض تقرر ما يلي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف / شركة (أ) من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المكلف على بند وجود خطأ مادي عام ٢٠١٢م للحيثيات الواردة في القرار.

٢- انتهاء الخلاف في بند وجود خطأ مادي في الأرباح الرأسمالية عام ٢٠٠٥م للحيثيات الواردة في القرار.

٣- قبول اعتراض المكلف للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م ورفضه لعام ٢٠٠٨م في بند عدم أدقية المصلحة في إجراء الربط الضريبي للحيثيات الواردة في القرار.

٤- انتهاء الخلاف في بند تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة للحيثيات الواردة في القرار.

٥- قبول اعتراض المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٧م ورفضه لعام ٢٠٠٨م وانتهاء الخلاف لعام ٢٠١٢م في بند إعدام فواتير غير معتمدة للحيثيات الواردة في القرار.

٦- انتهاء الخلاف على مصاريف الضيافة وقبول اعتراض المكلف على مصاريف الترفيه في بند مصاريف ضيافة ومصاريف ترفيه غير معتمدة للحيثيات الواردة في القرار.

٧- قبول اعتراض المكلف للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م ورفضه للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م في بند عيديات وإكراميات غير معتمدة للحيثيات الواردة في القرار.

٨- رفض اعتراض المكلف على بند عدم أدقية المصلحة في إجراء الربط والمطالبات الخاصة بضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م للحيثيات الواردة في القرار.

٩- رفض اعتراض المكلف على بند ضرائب الاستقطاع للحيثيات الواردة في القرار.

١٠- رفض اعتراض المكلف على غرامات التأخير للحيثيات الواردة في القرار.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يومًا من تاريخ إبلاغه، طبقًا للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ، شريطة سداد المكلف المستأنف للمبالغ المستحقة بموجب هذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها، طبقًا للمادة (٦٦) فقرة (هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (أ/١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

والله ولي التوفيق،،،