

(قرار رقم (0) لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة (أ)

برقم (٣/٥) و تاريخ ١٩/٣/١٤٣٨هـ

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

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الدكتور/..... نائبا للرئيس

الأستاذ/.....

الأستاذ/.....

الأستاذ/.....

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....؛ للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي، الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٨م، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (١٤٣٧/١٦/٢٢٥٣٣) وتاريخ ٢٦/١١/١٤٣٧هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٥)، وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ٢٢/٢/١٤٣٨هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/..... عن الهيئة، وحضر الأستاذ/.....، والأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط المعدل على المكلف برقم (١٤٣٦/١٦/٥٠٧٠) وتاريخ ٢٢/٧/١٤٣٦هـ، وورد اعتراض المكلف بوارد رقم (١٤٣٦/١٦/٣٠٣٩٨) وتاريخ ٢١/٩/١٤٣٦هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقدمه مسبباً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

١ - الخسائر المرحلة.

٢ - غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع.

٣ - غرامة التأخير.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١ - الخسائر المرحلة:

أ - وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف بأنه طبقاً لنظام ضريبة الدخل، وفي حالة وجود خسائر مرحلة من سنوات سابقة، يجب على الهيئة السماح بإطفاء هذه الخسائر مقابل أرباح السنوات اللاحقة في حدود (٢٥%) من ربح السنة طبقاً لإقرار المكلف، واستناداً إلى أحكام نظام ضريبة الدخل وما نصت عليه المادة (٢١/أ) منه: "يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنويًا".

وحددت الفقرة (١) من المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الحد الأقصى للخسائر المرحلة: "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (٢٥%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف".

ويشير المكلف إلى أن أحكام النظام تنطبق على هذا الأمر فقط في حالة الأرباح بموجب الإقرار، إلا أنه يلاحظ بأن النظام لم يورد أية توضيحات عندما تكون هناك خسائر ضريبية طبقاً للإقرار، والتي تحولت إلى أرباح بموجب ربط الهيئة.

ووفقاً لما هو موضح أعلاه، قام المكلف بسداد كافة المبالغ المستحقة وبالتالي فإن هذا الأمر يمثل الوضع النهائي للمكلف عن هذه السنوات حيث لم يتم تقديم اعتراض إضافي بشأن الاستبعادات.

واستناداً إلى فهم المكلف السابق يتضح بأن خسائر عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م التي يمكن حسمها من الدخل الخاضع للضريبة للسنوات ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م يجب أن تكون في حدود (٢٥%) من الدخل الخاضع للضريبة؛ وعليه يرى المكلف بأن الربط الذي أجرته الهيئة لا يتفق مع الأحكام النظامية.

وأضاف المكلف في المذكرة المقدمة منه أثناء جلسة المناقشة الآتي:

١ - لا يوافق المكلف على وجهة نظر الهيئة لأنها تعاملت مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية بمعزل عن التعديلات التي تمت عند الربط وإعادة الربط، وأن أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تعتبر المبدأ لإعداد الإقرار الضريبي واحتساب الضريبة عند تقديم الإقرار، وفي بعض الحالات قد يكون صافي الدخل المعدل (قبل تعديل الخسائر المرحلة) طبقاً للإقرار الضريبي أكبر أو أقل من صافي الدخل طبقاً للربط الضريبي، بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة بشأن بعض الحسميات.

٢ - سمحت الهيئة بحسم الديون المعدومة التي طالب المكلف بحسمها بالكامل في سنة ٢٠٠٦م لكن الهيئة استبعدتها في السنوات ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م الأمر الذي أدى إلى زيادة كبيرة في صافي الأرباح المعدلة للسنوات ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

٣ - أن الخسائر المعدلة لعام ٢٠٠٦م بموجب الربط البالغة (٧٣,٨٠٩,١٢٩) ريالاً ليست محل جدال مع الهيئة، فيتوجب السماح بحسمها من صافي الأرباح المعدلة لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م طبقاً للنظام.

٤ - لغرض التوضيح قدم المكلف شرح توضيحي يبين أنه يتوجب السماح بالمطالبة بالخسارة المرحلة نتيجة لصافي الخسارة المعدلة في سنة ٢٠٠٦م طبقاً لربط الهيئة، والذي وافق عليه المكلف تحت الاحتجاج كالتالي:

(أ) نموذج توضيحي للإقرار الضريبي (الأرقام عبارة عن عينات فقط)

البيان	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
صافي الربح / (الخسارة) طبقاً للإقرار الضريبي	(٣,٠٠٠,٠٠٠)	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الخسارة المرحلة المعدلة نتيجة للخسارة في سنة ٢٠٠٦م - حتى ٢٥% من صافي الربح للسنة.	-	(٥٠٠,٠٠٠)	(٢٥٠,٠٠٠)
الربح الخاضع للضريبة - بواقع ٢٠%	-	١,٥٠٠,٠٠٠	٧٥٠,٠٠٠

(ب) نموذج توضيحي لربط الهيئة (الأرقام عبارة عن عينات فقط)

البيان	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
صافي الربح / (الخسارة) طبقاً للإقرار الضريبي	(٣,٠٠٠,٠٠٠)	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
التعديلات الضريبية التي تمت من قبل الهيئة	٢,٥٠٠,٠٠٠	(١,٠٠٠,٠٠٠)	(١,٠٠٠,٠٠٠)
صافي الربح المعدل / (الخسارة)	(٥٠٠,٠٠٠)	١,٠٠٠,٠٠٠	-
الخسارة المرحلة - حتى ٢٥% من صافي الربح للسنة	-	(٢٥٠,٠٠٠)	-
الربح الخاضع للضريبة - بواقع ٢٠%	-	٧٥٠,٠٠٠	-

في ضوء الإيضاحات أعلاه، وبما أن المكلف تكبد صافي خسارة معدلة بمبلغ (٥٠٠,٠٠٠) ريالاً لسنة ٢٠٠٦م فإنه يتوجب السماح له بالمطالبة بحسم الخسارة المرحلة في السنوات اللاحقة بحد أقصى (٢٥%) من صافي الربح لكل سنة حتى يتم إطفاء الخسارة المذكورة بالكامل.

فضلاً عن ذلك، فإن الخسائر المرحلة في الإيضاح أعلاه قد تم السماح بحسمها في السنوات التالية بسبب تكبد المكلف لصافي خسارة في سنة ٢٠٠٦م، وليس بسبب مطالبته بحسم الخسائر المرحلة في إقراره الضريبي لسنة ٢٠٠٧م قبل ربط الهيئة.

٥ - أوضح المكلف بأن حالته هي على نقيض النموذج التوضيحي أعلاه تمامًا، ويأمل الرجوع إلى التوضيح أدناه للإقرار الضريبي الذي تم إعداده من قبل المكلف والربط الذي أجرته الهيئة:

أ) الأرقام الواردة في الإقرار الضريبي المعد من قبل المكلف (أرقام فعلية)

البيان	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
الربح / (الخسارة) قبل خصم الديون المعدومة	٣٦١,٠٩٠	١٩,٠٠٨,٧٠٨	١٦,٥٦٥,١٥٠
يحسم: الديون المعدومة المشطوبة - التي تؤديها المستندات السليمة	-	(٣٠,٠٠٠,٠٠٠)	(٤٣,٨٠٩,٠٣٣)
صافي الربح / (الخسارة) طبقاً للإقرار الضريبي	٣٦١,٠٩٠	(١٠,٩٩١,٢٩٢)	(٢٧,٢٤٣,٨٨٣)

ب) توضيح الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة (أرقام فعلية):

البيان	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
صافي الربح / (الخسارة) قبل خصم الديون المعدومة	٣٦١,٠٩٠	(١٠,٩٩١,٢٩٢)	(٢٧,٢٤٣,٨٨٣)
يضاف / (يخصم) التعديلات التي قامت بها الهيئة			
الديون المعدومة التي سمحت الهيئة بخصمها بالكامل في ٢٠٠٦م وتم استبعادها في ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م	(٧٣,٨٠٩,١٢٩)	٣٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٣,٨٠٩,٠٣٣
تعديلات أخرى وافق عليها المكلف تحت الاحتجاج	١,٣١٤	٢,٥٨٨,٧٣٥	٤,٦٤٣,٦٥٢
صافي الربح المعدل / (الخسارة)	(٧٣,٤٤٦,٧٢٥)	٢١,٥٩٧,٤٤٣	٢١,٢٠٨,٨٠٢
الخسائر المرحلة	-	-	-
الضريبة المستحقة بواقع ٢٠%	-	٤,٣١٩,٤٨٩	٤,٢٤١,٧٦٠

في ضوء التوضيح أعلاه سمحت الهيئة بحسم مصروف الديون المعدومة بالكامل لسنة ٢٠٠٦م وبالبلغه (٧٣,٨٠٩,١٢٩) ريالاً والتي طالب المكلف بحسمها في إقراراته الضريبية للسنوات ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، ولم تسمح الهيئة بحسم الخسائر المرحلة نتيجة للخسارة في سنة ٢٠٠٦م، وبما أن المكلف قد قبل المعالجة أعلاه من قبل الهيئة، وبالتالي أدت إلى خسارة في سنة ٢٠٠٦م، فإنه يجب السماح له بالمطالبة بالخسائر المرحلة بحد أقصى (٢٥%) من صافي ربح الشركة المعدل للسنوات اللاحقة حتى يتم إطفاء الخسارة المذكورة بالكامل، وهذه المعالجة تمت بموجب المادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل وحدد النظام الضريبي والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية للنظام.

٦ - أن الأنظمة والتشريعات لم تهدف للتمييز بين اثنين من المكلفين فقط بداعي التصريح عن الخسارة في إحدى الحالتين والربح في الحالة الأخرى. ويلاحظ كذلك بأن المادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل لم تضع أية قيود حول هذا الأمر.

٧ - استناداً على فهم المكلف يتضح من الجدول أعلاه بأن الخسائر المرحلة المتاحة في السنوات ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م والتي يمكن حسمها من الدخل الخاضع للضريبة للسنوات ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م يجب أن تكون في حدود (٢٥%) من الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي يجب أن يكون احتساب الضريبة على النحو التالي:

البيانات	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
صافي الربح المعدل / (الخسارة) بعد تعديلات الهيئة	(٧٣,٤٤٦,٧٢٥)	٢١,٥٩٧,٤٤٣	٢١,٢٠٨,٨٠٢
الخسائر المرحلة - ٢٥% من صافي الربح المعدل	-	(٥,٣٩٩,٣٦١)	(٥,٣٠٢,٢٠١)
الدخل الخاضع للضريبة	-	١٦,١٩٨,٠٨٢	١٥,٩٠٦,٦٠١
الضريبة المستحقة بواقع ٢٠%	-	٣,٢٣٩,٦١٦	٣,١٨١,٣٢٠

وأضاف المكلف في مذكرته الإلحاقية أن نظام ضريبة الدخل صادر بمرسوم ملكي وعليه يجب أن يسود على اللائحة التنفيذية التي هي عبارة عن توجيهات إضافية لتنفيذ النظام. وبالتالي يتوجب السماح بخضم الخسائر المؤكدة في عام ٢٠٠٦م وبالباقي (٧٣,٤٤٦,٧٢٥) ريالاً من الأرباح الخاضعة للضريبة للسنوات ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م والسنوات التالية حتى يتم إطفاء كامل المبلغ. وهذه المعالجة طبقت وفقاً للمادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل التي تتضمن على حسم الخسائر المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية حتى يتم استرداد كامل الخسائر المتراكمة من الأرباح الخاضعة للضريبة. كما ذكر بأن اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنطبق إلى هذا الأمر فقط في حالة الأرباح الخاضعة للضريبة طبقاً للإقرار الضريبي، إلا أنه يلاحظ بأن النظام يتطرق لمصطلح الوعاء الضريبي الذي هو يمثل المرحلة الأخيرة بعد الأخذ في الاعتبار كافة المبالغ المردودة للوعاء، كما يلاحظ أنه بموجب المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل فإن الوعاء الضريبي للشركة المقيمة عبارة عن الدخل الخاضع للضريبة المدقق من أي مصدر في المملكة العربية السعودية بعد حسم المصاريف المسموح بخضمها لأغراض الضريبة بموجب نظام ضريبة الدخل.

وبتطبيق المواد أعلاه وبما أن الهيئة قد أجرت الربط في سنة ٢٠٠٦م ووافق المكلف على الخسارة الضريبية الناشئة بمبلغ (٧٣,٤٤٦,٧٢٥) ريالاً فإنه يتوجب السماح له المطالبة بحسم في حدود (٢٥%) من الوعاء الضريبي أو الربح المعدل بشأن الخسائر المرحلة للسنوات التالية حتى يتم إطفاء الخسارة المذكورة بالكامل.

كما أن الربوط قد أجريت بعد مرور سنوات من تقديم الإقرار الضريبي، وفي حالة قيام الهيئة بأي تعديلات على الربح أو الخسارة (طبقاً للإقرارات الضريبية) فإن الضريبة يتم احتسابها على أساس الوعاء الضريبي المعدل، وإن تحصيل الهيئة للضريبة بناءً على الوعاء الضريبي المعدل وعدم سماحها بتعديل الخسائر المرحلة يعتبر أمراً غير مبرر.

وأضاف أنه إذا تم تأييد وجهة نظر الهيئة، فإن ذلك يعني حرمان المكلف من حقه النظامي بشأن حسم الخسائر المرحلة للسنوات العشر الأخيرة، نظراً لأنه قام بتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات حتى ٢٠١٥م ولم يطالب بحسم الخسائر في إقراراته كما تم تحديد ذلك من قبل الهيئة.

ب - وجهة نظر الهيئة:

قامت الهيئة بتطبيق نص الفقرة رقم (١) من المادة الحادية عشر من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ والتي نصت على: (يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (٢٥%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف).

كما أن محضر الاجتماع مع المكلف قد تضمن في البند رقم (٨) منه أنه (تم إفهام ممثلي الشركة بأن ترحيل الخسائر يتم حسب النظام الضريبي ولائحته التنفيذية) وهو ما تم تطبيقه على هذا البند.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، ومذكرتي الاعتراض الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف حسم الخسائر المرحلة بحد أقصى (٢٥%) من صافي الربح المعدل للسنوات اللاحقة حتى يتم إطفاء الخسارة بالكامل وذلك وفقاً للمادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية للنظام، بينما ترى الهيئة أنها قامت بتطبيق نص الفقرة (١) من المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وأنه تم التأكيد على ممثلي المكلف بأن ترحيل الخسائر يتم حسب نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وفقاً لما جاء بمحضر الاجتماع معهم، وهذا ما تم تطبيقه على هذا البند.

كما أوضح المكلف وخلال جلسة المناقشة أنه تحقق أرباحاً للسنوات ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م بعد إجراء الهيئة تعديلات على إقراراته الضريبية في حين أنها كانت في السابق خسائر، وبما أن الربوط قد أظهرت أرباحاً لتلك السنوات فمن حقه تطبيق المادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل، وأوضح ممثل الهيئة بأنه لكي يتمتع المكلف بذلك لابد أن يحقق ربحاً في إقراره الضريبي وفقاً للمادة (١١) من اللائحة التنفيذية، وباطلاع اللجنة على البيانات المالية للمكلف وإقراراته اتضح وجود خطأ في المعالجة المحاسبية لبند الديون المعدومة للأعوام ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م وترتب على تعديل هذا الخطأ تحقيق أرباحاً لتلك الأعوام، وهذا ما أكدته محضر الفحص الميداني المؤرخ في ١٤٣٦/٥/٢٥هـ الموقع من قبل ممثلي المكلف والهيئة حيث تبين أن الدين المعدوم صدر بشأنه حكم ديوان المظالم رقم (.....) لعام ١٤٢٦هـ (عام ٢٠٠٦م) ولم يقيم المكلف في حينه بإثباته والاعتراف به في دفاتره، رغم كونه حدثاً مؤكداً لديه في ذلك الوقت استناداً لحكم ديوان المظالم المشار إليه للأعوام محل الخلاف (٢٠٠٧م و٢٠٠٨م)، وحيث إن إقرارات المكلف الضريبية المعدة من قبله لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م لم تتضمن أرباحاً، واستناداً إلى المادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل و الفقرة (١) من المادة (١١) من لائحته التنفيذية، فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢ - غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع:

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

٣ - غرامة التأخير على فرق الضريبة:

أ - وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن الهيئة فرضت عليه غرامة تأخير بواقع (١%) عن كل يوم تأخير على الالتزامات الضريبية الإضافية الناتجة من الاستبعادات التي قامت بها الهيئة، طبقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، وفي ضوء ذلك أفاد بالآتي:

١) لا يوافق على إجراء الهيئة والاستبعادات التي قامت بها أعلاه للأسباب آتفة الذكر، وبالتالي فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة لذلك.

٢) يعترض على إجراء الهيئة بشأن فرض غرامة التأخير لأنه سدد المبالغ المستحقة طبقا للربط المعدل خلال ٣٠ يومًا (٨ يونيو ٢٠١٥م)، وبناء عليه ليست هناك غرامة تأخير مستحقة طبقا للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل.

٣) علاوة على ذلك يجب على الهيئة عدم فرض غرامة تأخير لأن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهة النظر الفنية بين المكلف والهيئة.

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

٥) أن الضريبة المستحقة النهائية تم تعريفها في الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للنظام.

ويتضح بأن الأنظمة تنص على فرض غرامة التأخير بموجب الفقرة (١) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام في حالة التأخير في سداد الضريبة عندما تصبح نهائية سواء كان ذلك بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض، وعليه فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا بموجب الأنظمة.

علاوة على ذلك لم تقصد الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام معاقبة المكلف بالنسبة للتأخير في تحديد مبلغ الضريبة المستحق نتيجة للتأخير من جانب الهيئة في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف. ويلاحظ بأن الهيئة أجرت الربط السابق في شهر أغسطس ٢٠١٢م أي بعد مضي خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار وبعده تم إصدار الربط المعدل في شهر مايو ٢٠١٥م، وبناءً عليه فإن الوقت الذي استغرقه إنهاء الربط هو سنة أي بعد سبع سنوات. ويجدر بناء في هذا المقام التأكيد على أن مناقشة الربط الأصلي مع الهيئة استغرق وقتًا طويلاً من جانب المكلف لأجل الوصول إلى حل مرض للطرفين. عليه فإن مسؤولية التأخير بشأن إنهاء الربط لا تقع على عاتق المكلف.

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

على ضوء الإيضاحات أعلاه يرى المكلف بأن غرامة التأخير لا مجال لفرضها وبالتالي يطلب توجيه الهيئة بإلغاء غرامة التأخير المفروضة عليهم.

وأضاف المكلف في المذكرة المقدمة منه أثناء جلسة المناقشة الآتي:

١ - لا يوافق المكلف على وجهة نظر الهيئة التي اعتمدت فيها على الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل.

٢ - استندت الهيئة على الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي حددت الحالات الأخرى التي تفرض غرامة التأخير بواقع (١%) عن كل (٣٠) يوم تأخير في سداد الضريبة المستحقة، علمًا بأنه يلاحظ أن الفقرات (ج) و(د) و(هـ) من المادة المذكورة لا تنطبق على حالة المكلف، بينما طبقا للفقرة (ب) من المادة أعلاه تدفع غرامة التأخير عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتبار من تاريخ إجراء الهيئة الربط وليس من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

٣ - فيما يتعلق بالفقرة (ب) من المادة أعلاه، يجوز للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يومًا من استلام خطاب الربط حسب ما هو مبين في المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل. كذلك فيما يتعلق بهذا يود المكلف الإيضاح بأن

المادة (٧١) في الفقرة (أ) والفقرة (ز) من اللائحة التنفيذية للنظام، والتي تتضمن أن الحالات التي تصبح فيها الضريبة مستحقة عندما يكون ربط الهيئة نهائيًا.

في هذا الصدد وبتطبيق المادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل مقرونة مع المادة (١/٧١) و(٢/٧١) من اللائحة التنفيذية، وبما أنه لم يتم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم بشأن ضريبة الدخل والضريبة واجبة الاستقطاع والمعتزض عليها، فإنه ليس ثمة ضريبة مستحقة، وعليه لا يعتبر المكلف قد تأخر في سدادها، وبالتالي يجب عدم فرض غرامة التأخير.

٤ - وأشار المكلف إلى القرار رقم (١٤٩٧) لعام ١٤٣٦هـ الذي صدر حديثًا من اللجنة الاستئنافية والذي يؤكد أن غرامة التأخير يجب أن تحتسب فقط من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

٥ - بما أنه قدم إقراراته الضريبية بحسن نية خلال المواعيد النظامية وسدد الضرائب المستحقة بموجبها فإنه يتوجب عدم فرض غرامة التأخير على الالتزام الضريبي المحتسب من قبل الهيئة في ربطها، وبناء على الشرح والإيضاحات أعلاه يأمل إلغاء غرامة التأخير وتوجيه الهيئة لإجراء ربط معدل.

ب - وجهة نظر الهيئة:

تم فرض غرامة تأخير على الفروقات الناتجة طبقًا للمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ومخالفتها تقتضي فرض الغرامة على الفروق الناتجة عن الفحص، والربط على المكلف طبقًا لنص المادة (١٧٧) من النظام الضريبي، والمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، ومذكرتي الاعتراض الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم احتساب غرامات على فروق الضريبة، بسبب الأخطاء المحاسبية، والاختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف بشأن تفسير أحكام نظام ضريبة الدخل، وقيامه بسداد المبالغ المستحقة عليه بعد إجراء الربط، في حين ترى الهيئة أن فرض الغرامات إنما جاء تطبيق النظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. وبعد الدراسة فإن اللجنة ترى أن هذا البند من الأمور المستقرة، وإن الخلاف لا يرجع إلى فهم متطلبات نظام ضريبة الدخل؛ وفيما يتعلق باحتساب الغرامات من تاريخ صدور مطالبة الهيئة، وليس من تاريخ تقديم الإقرار؛ فإن المقصود بـ "استحقاق الضريبة" هو الضريبة المحسوبة؛ وفقًا لأحكام النظام والواجبة السداد خلال المدة النظامية، وقد جاء ذلك في الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل؛ حيث ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام، والمبلغ المسدد في الموعد النظامي؛ وعليه فإن اللجنة ترى أن وجوب الغرامات على المكلف عن المبالغ غير المسددة يبدأ من انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار والسداد، وليس من تاريخ صدور مطالبة الهيئة؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقًا لحجتيه القرار.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

١ - رفض اعتراض المكلف على بند الخسائر المرحلة؛ وفقًا لحجتيه القرار.

٢ - انتهاء الخلاف بشأن بند غرامة التأخير على الضريبة المستقطعة بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

٣ - رفض اعتراض المكلف على بند غرامة التأخير على الفروقات الضريبية، وفقا لحيثيات القرار.

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

والله الموفق،