

(قرار رقم ١٠ لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)

برقم (٢/٣٤)

على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٣م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد: -

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٥/٢٣هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٣م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٧/١٦/٢٢٣١٨ بتاريخ ١٤٣٧/١١/٢٢هـ وعلى ما ورد بالمذكرات الإلحاقية وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٤/٣هـ التي حضرها عن الهيئة بموجب خطاب الهيئة رقم ١٤٣٨/١٦/٨٩٦٠ بتاريخ ١٤٣٨/٣/٢٦هـ كل من..... و..... و..... وحضر عن المكلف بموجب التفويض المصادق عليه من الغرفة التجارية الصناعية بالرياض كل من..... و.....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت الهيئة المكلف بالربط بخطابها رقم ١٤٣٧/١٦/١٠٦٦ بتاريخ ١٤٣٧/٢/١١هـ واعترض المكلف على الربط بخطابه الوارد للهيئة برقم ١٤٣٧/١٦/٨٥٩٢ بتاريخ ١٤٣٧/٤/٨هـ، وحيث إن الاعتراض قُدم خلال المدة النظامية مسبقاً ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على ما يلي:

- ١- الازدواجية في استبعاد التأمينات الاجتماعية المدفوعة بالخارج للعام ٢٠١٠م.
- ٢- استبعاد مكافأة نهاية الخدمة للعام ٢٠١١م.
- ٣- استبعاد مصاريف المساواة الضريبية للعامين ٢٠١٢م و٢٠١٣م.
- ٤- عدم السماح بخضم الخسائر الضريبية المؤكدة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م.
- ٥- مقابل الدخل الخاضع للضريبة للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٣م.
- ٥- عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٣م
- ٦- الربط غير الصحيح لضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس.
- ٧- الخطأ الحسابي في احتساب غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس.
- ٨- فرض غرامات التأخير.

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

١- الازدواجية في استبعاد التأمينات الاجتماعية المدفوعة بالخارج للعام ٢٠١٠م.

انتهاء الخلاف بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف وذلك حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض.

٢- استبعاد مكافأة نهاية الخدمة للعام ٢٠١١م.

أ - وجهة نظر المكلف:

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

"لا يوافق عملاؤنا على إجراء المصلحة أعلاه وذلك لأن مكافأة نهاية الخدمة تم سدادها خلال السنة وبالتالي يجب اعتبارها مصاريف واجبة الخصم لأغراض الضريبة. في هذا الصدد يود عملاؤنا تقديم الإيضاحات الآتية:-

طبقًا للمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، تعتبر الدفعات من المخصص الذي تم استبعاده سابقًا لاحتساب الأرباح المعدلة لأغراض الضريبة، مصاريف واجبة الخصم لأغراض الضريبة.

لاطلاع سعادتكم نورد أدناه نص المادة ٦٩:-

"يجوز للمكلف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام، أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات، أو تخفيضه للمصروفات بعكس قيدها، ومنها على سبيل المثال لا الحصر، مخصص مكافأة ترك الخدمة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص هبوط الأسعار...."

يود عملاؤنا إفادة سعادتكم أنهم استبعدوا طوعًا مخصص ترك الخدمة أعلاه عند تكوينه وأن المخصص أعلاه يمثل السداد الفعلي لمكافأة نهاية الخدمة للسيد/ ... مدير الفرع عند تقاعده.

تأييدًا لوجهة نظر الشركة، يرفق عملاؤنا صور المستندات التالية في (الملحق ٥):

- الكشف رقم (٨) الذي يؤكد أن مخصص ترك الخدمة قد تم استخدامه بالفعل خلال السنوات أعلاه
- قسيمة دفع راتب السيد/ ... عن شهر إبريل ٢٠١١ الذي يوضح السداد الفعلي لمكافأة نهاية الخدمة البالغ قدرها ٢٥٣,٤٠٤ دولارات أمريكية."

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

"لم تسمح المصلحة بخصم المستخدم من مخصص مكافأة نهاية الخدمة والبالغ قدره ٩٤١,٠٠٠ ريال سعودي للسنة المنتهية ٣١ ديسمبر ٢٠١١م، بحجة أن هذا المبلغ تم دفعه إلى شخص واحد فقط (السيد/ ...) وأن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة ولا طريقة الاحتساب تأييدًا لهذا المصروف.

٢/١ وجهة نظر الشركة

١/٢/١ لا يوافق عملاؤنا على وجهة نظر الهيئة أعلاه، حيث إنه بموجب المادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تعتبر مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة خلال السنة مصاريف واجبة الخصم لأغراض الضريبة بصرف النظر عن سدادها لمستفيد واحد أو عدة مستفيدين. في هذا الصدد يود عملاؤنا تقديم الإيضاحات الآتية:-

٢/٢/١ طبقًا للمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، تعتبر الدفعات من المخصص الذي تم استبعاده سابقًا لاحتساب الأرباح المعدلة لأغراض الضريبة، مصاريف واجبة الخصم لأغراض الضريبة. لاطلاع سعادتكم نورد أدناه نص المادة ٦٩:

"يجوز للمكلف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام، أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات، أو تخفيضه للمصروفات بعكس قيدها، ومنها على سبيل المثال لا الحصر، مخصص مكافأة ترك الخدمة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص هبوط الأسعار... متى توفرت الضوابط الآتي:-

(أ) أن يكون المستخدم من المخصص مبالغ مدفوعة أو متحققة خلال السنة الضريبية بموجب المستندات الثبوتية المؤيدة.

(ب) أن يكون سبق رد المخصص للوعاء في سنة تكوينه".

٣/٢/١ يود عملاًونا إفادة سعادتكم أنهم استبعدوا طوعاً مخصص ترك الخدمة أعلاه عند تكوينه وأن المخصص أعلاه بمبلغ ٩٤١,٠٠٠ ريال سعودي الذي تمت المطالبة به في الإقرار الضريبي يمثل السداد الفعلي لمكافأة نهاية الخدمة للسيد/..... مدير الفرع، عند تقاعده والذي يعتبر واجب الخصم بموجب أحكام نظام ضريبة الدخل.

٤/٢/١ تأييداً لوجهة نظر الشركة، يرفق عملاًونا صور المستندات التالية في (الملحق د)

- الكشف رقم (٨) الذي يؤكد أن مخصص ترك الخدمة قد تم استخدامه بالفعل خلال السنوات أعلاه.

- طريقة احتساب مكافأة نهاية الخدمة للسيد/ ...

- قسيمة دفع راتب السيد/ ... عن شهر أبريل ٢٠١١ الذي يوضح السداد الفعلي لمكافأة نهاية الخدمة البالغ قدرها ٢٥٣,٤٠٤ دولارات أمريكية.

الخلاصة:

على ضوء ما ذكر أعلاه يطلب عملاًونا من سعادتكم إلغاء إجراء الهيئة باستبعاد المبلغ المستخدم من مكافأة نهاية الخدمة وذلك لأن هذا الاستبعاد ليس له سند في نظام ضريبة الدخل كما أن الشركة قدمت المستندات المؤيدة لدفع مكافأة نهاية الخدمة لمدير الفرع السيد ... عند تقاعده.

ب - وجهة نظر الهيئة:

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

"لم تقم الهيئة بخصم مخصص مكافأة نهاية الخدمة لأن هذا المبلغ مدفوع لشخص واحد فقط هو السيد/..... كما أن المكلف لم يقدم أية مستندات تؤكد هذا المصروف ولا طريقة احتسابه، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءات المتفق والقواعد المحاسبية والتعليمات النظامية."

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عدم قبول مكافأة نهاية الخدمة للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية والمستندات التي قدمها المكلف والمتمثلة بشرح آلية احتساب هذه المكافأة وما يثبت إيداعها في حساب المستفيد، ولأن هذا المصروف يعد من المصاريف جائزة الحسم استناداً للمادة الثانية عشر من نظام ضريبة الدخل والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

٣- استبعاد مصاريف المساواة الضريبية للعامين ٢٠١٢م و٢٠١٣م.

أ - وجهة نظر المكلف:

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

"لا يوافق عملاؤنا على إجراء المصلحة المتعلقة باستبعاد مصاريف المساواة الضريبية لأنها تمثل تعويضًا فعليًا تم دفعه للموظفين وبالتالي فإنها تعتبر مصاريف واجبة الخصم. لقد طالب عملاؤنا بخصم المصاريف أعلاه لأن الشركة تكبدتها لغرض تحقيق دخل خاضع للضريبة للسنوات أعلاه.

المعلومات الإيضاحية وطبيعة التعويض

إن المبلغ المدفوع للموظفين والذي رفضته المصلحة لا يختلف عن أي بدلات أخرى مدفوعة للموظفين أنفسهم وبالتالي يجب معاملته كمصاريف واجبة الحسم وفقًا للأنظمة الضريبية.

من المتعارف عليه أن الشركات العالمية تعمل على اجتذاب الكفاءات المهنية من خلال تقديم الحوافز والبدلات المختلفة للعمل في المملكة العربية السعودية، وتشمل هذه المزايا على علاوة المشقة وبدل الاغتراب، وبدل السفر وبدل السكن... الخ. إن سياسة المصلحة تقوم على قبول مثل هذه البدلات في حالة تأييدها بعقود العمل أو سياسة ولائحة الشركة الداخلية.

لقد تم دفع المصاريف أعلاه طبقًا لسياسة ولائحة الشركة الداخلية لضمان عدم تأثر هؤلاء الموظفين اقتصاديًا نتيجة قبولهم التكليف للعمل في المملكة العربية السعودية. إن هذه المصاريف تم دفعها طبقًا لأحكام وشروط عقود العمل وبموجب سياسة شركة (أ) للعمل في الخارج بشأن الموظفين العاملين في الخارج. ترى الشركة أن التعويضات المعنية تماثل البدلات الأخرى التي تدفعها الشركة للموظفين وترى أنها مصاريف واجبة الخصم لأغراض الضريبة.

علاوة على ذلك ليس لدى الشركة علم بأي أحكام في نظام ضريبة الدخل تنص على استبعاد البدلات المدفوعة للموظفين للاحتفاظ بخدماتهم على المدى الطويل وأن هذه البدلات تمثل سداد التزامات الضريبة للموظفين. لا ترى الشركة أن هذه البدلات تختلف عن البدلات الأخرى التي تدفعها للموظفين.

بالإضافة إلى ذلك يود عملاؤنا التوضيح لسعادتكم أن اللجنة الاستثنائية الضريبية أكدت من خلال قرارها رقم ٦٧٤ لعام ١٤٢٧ هـ والمصادق عليه من قبل معالي وزير المالية من خلال خطابه رقم ٣/١٦٥٥ وتاريخ ١٨/٧/١٤٢٧ هـ الموافق ١٢/٨/٢٠٠٦م بأن مصاريف المساواة الضريبية تمثل الضريبة على الرواتب والأجور المدفوعة للموظفين ولا تمثل ضريبة على الشركة والتي يمكن استبعادها لأغراض الضريبة.

يتم دفع التعويض طبقًا لشروط واحكام: (أ) خطاب التوظيف و(ب) سياسة شركة (أ) للعمل في الخارج بشأن الموظفين العاملين في الخارج.

يتم استخدام الموظفين الأمريكيين للعمل في المملكة العربية السعودية بناءً على عقود عملهم. يتم تحديد أحكام وشروط عقد العمل بناءً على سياسة ولائحة عمل شركة (أ).

يتم دفع التعويض المعني للموظف طبقًا لشروط وأحكام سياسة شركة (أ) للعمل في الخارج بشأن الموظفين العاملين في الخارج. يرد هذا التعويض أيضًا تحت بند "المساواة الضريبية" في خطاب التوظيف. نورد أدناه الأجزاء ذات الصلة من هذه السياسة:-

"الغرض من إجراءات المساواة الضريبية للموظفين العاملين في الخارج هو ألا يتضرر الموظف أو يحقق مكاسب إضافية من الناحية الاقتصادية بسبب الدخل الزائد أو ضريبة التأمينات الاجتماعية المفروضة على دخل الشركة أثناء العمل بالخارج".

إن الغرض من المساواة الضريبية للموظفين الذين يعملون خارج الوطن الأم هو المحافظة على العبء الضريبي للموظف في نفس المستوى تقريباً الذي سيتحمله لو ظل في الخدمة في بلده الأم بافتراض حصوله على نفس الراتب الأساسي. تتطلب سياسة ولائحة عمل الموظفين في الخارج من الشركة تعويض الموظفين عن أي ضريبة إضافية يتم تكبدها بسبب انتداب الموظف للعمل في الخارج مع الشركة (أ).

في هذا الصدد يرفق عملاً صورة من خطاب التوظيف وسياسة ولائحة عمل الموظفين في الخارج لشركة (أ) لاطلاع سعادتكم في الملحق (٦).

التعويضات يؤديها نظام العمل والعمال في المملكة العربية السعودية

تشكل التعويضات المذكورة جزءاً لا يتجزأ من رواتب الموظفين طبقاً لنظام العمل والعمال في المملكة العربية السعودية. عليه تشكل التعويضات مصاريف عادية ومصاريف ضرورية لمزاولة النشاط التجاري.

الخلاصة

على ضوء الإيضاحات أعلاه يطلب عملاً من سعادتكم إلغاء إجراء المصلحة المتمثل في استبعاد مصاريف المساواة الضريبية للسنوات ٢٠١٢م حتى ٢٠١٣م.

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

"لا يوافق عملاً على إجراء المصلحة المتعلقة باستبعاد مصاريف المساواة الضريبية لأنها تمثل تعويضاً فعلياً تم دفعه للموظفين وليست مدفوعات مقابل ضرائب لأي مصلحة ضريبية سعودية كانت أم أجنبية. وبالتالي فإنها تعتبر مصاريف واجبة الخصم في سياق المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٩) من اللائحة التنفيذية للنظام لأن الشركة تكبدها لغرض تحقيق دخل خاضع للضريبة للسنوات أعلاه. أخذت الهيئة في الاعتبار فقط بيان المصروف وقامت بمعاملة كمصروف ضريبي ولم تأخذ في الاعتبار جوهر الموضوع الذي هو تعويض المبلغ المستحق للموظفين ويمثل المزايا الوظيفية الأخرى التي هي من طبيعة الرواتب.

يود عملاً الإيضاح لسعادتكم بأن التعويض أعلاه بشأن مصروف المساواة الضريبية المدفوع لموظفي الشركة لا يختلف عن أي بدلات أخرى مدفوعة للموظفين أنفسهم وبالتالي يجب معاملته كمصاريف واجبة الحسم وفقاً للأنظمة الضريبية.

تدركون سعادتكم أنه من المتعارف عليه أن الشركات العالمية تعمل على استقطاب الكفاءات المهنية من خلال تقديم الحوافز والبدلات المختلفة للعمل في المملكة العربية السعودية، وتشمل هذه المزايا على علاوة المشقة وبدل الاغتراب، وبدل السفر وبدل السكن ٠٠٠ الخ إن سياسة الهيئة تقوم على قبول مثل هذه البدلات في حالة تأييدها بعقود العمل أو سياسة ولائحة الشركة الداخلية.

لقد تم دفع التعويضات/ البدلات أعلاه طبقاً لسياسة ولائحة الشركة الداخلية لضمان عدم تأثر هؤلاء الموظفين اقتصادياً نتيجة قبولهم التكليف للعمل في المملكة العربية السعودية. يتم استخدام الموظفين الأمريكان للعمل في المملكة العربية السعودية بناءً على عقود عملهم. يتم تحديد أحكام وشروط عقد العمل بناءً على سياسة ولائحة عمل شركة (أ). يتم دفع التعويض طبقاً لشروط وأحكام: (أ) خطاب التوظيف و(ب) سياسة شركة (أ) للعمل في الخارج بشأن الموظفين العاملين في الخارج.

يتم دفع التعويض المعني للموظف طبقاً لشروط وأحكام سياسة شركة (أ) للعمل في الخارج بشأن الموظفين العاملين في الخارج. يرد هذا التعويض أيضاً تحت بند "المساواة الضريبية" في خطاب التوظيف. نورد أدناه الأجزاء ذات الصلة من هذه السياسة:-

"الغرض من إجراءات المساواة الضريبية للموظفين العاملين في الخارج، هو ألا يتضرر الموظف أو يحقق مكاسب إضافية من الناحية الاقتصادية بسبب الدخل الزائد أو ضريبة التأمينات الاجتماعية المفروضة على دخل الشركة أثناء العمل بالخارج".

إن الغرض من المساواة الضريبية للموظفين الذين يعملون خارج الوطن الأم، هو المحافظة على العبء الضريبي للموظف في نفس المستوى تقريباً الذي سيتحمله لو ظل في الخدمة في بلده الأم بافتراض حصوله على نفس الراتب الأساسي. تتطلب سياسة ولائحة عمل الموظفين في الخارج من الشركة تعويض الموظفين عن أي ضريبة إضافية يتم تكبدها بسبب انتداب الموظفين للعمل في الخارج مع شركة (أ).

في هذا الصدد، يرفق عملاً صورة من خطاب التوظيف وسياسة ولائحة عمل الموظفين في الخارج لشركة (أ) لاطلاع سعادتك في الملحق (هـ) لاطلاع سعادتك.

بالإضافة إلى ما ذكر أعلاه، لا تدرك الشركة أي أحكام في الأنظمة الضريبية التي توجب استبعاد البدلات والتعويضات المدفوعة للموظفين للمحافظة على خدماتهم إلا التي تمثل المبلغ المدفوع للموظفين لتعويضهم عن تأثير ارتفاع الضريبة على دخلهم الناشيء من بقائهم في المملكة العربية السعودية. لا ترى الشركة أن هذه البدلات تختلف عن أي بدلات أخرى تدفعها لموظفيها.

بدون الإخلال بالإيضاحات أعلاه يود عملاً إفادة سعادتك بأن الهيئة أخطأت في تفسير أحكام المادة (١٣/هـ) والمادة (٥/١٠) من نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية للنظام على التوالي ولم تدرك الهيئة مقاصد المشرعين عند إصدار أحكام نظام ضريبة الدخل أعلاه فمن المؤكد كانت مقاصد التشريع ترمي إلى استبعاد أي ضريبة دخل مسددة أو مستحقة على الإيرادات أو المكاسب أو الأرباح للمكلف وليس مصروف ضريبة الدخل المتكبد بالنيابة عن الموظفين وهو ما نحن بصدده في هذه الحالة لأنها تشكل مصاريف عادية ومصاريف ضرورية لمزاولة النشاط التجاري لتحقيق الخاضع للضريبة والتي هي جزء من عقود عملهم كأى دخل إضافي يستحقونه بموجب أحكام عقد عملهم.

بالإضافة إلى ذلك، يود عملاً التوضيح لسعادتك أن اللجنة الاستثنائية الضريبية أكدت من خلال قرارها رقم ٦٧٤ لعام ١٤٢٧هـ والمصادق عليه من قبل معالي وزير المالية من خلال خطابه رقم ٣/١٦٥٥ وتاريخ ١٨/٧/١٤٢٧هـ الموافق ١٢/٨/٢٠٢٠م، بأن مصاريف المساواة الضريبية تمثل الضريبة على الرواتب والأجور المدفوعة للموظفين ولا تمثل ضريبة على الشركة والتي يمكن استبعادها لأغراض الضريبة.

الخلاصة

على ضوء الإيضاحات أعلاه، يطلب عملاً من سعادتك إلغاء إجراء الهيئة المتمثل في استبعاد مصاريف المساواة الضريبية للسنوات ٢٠١٢م و٢٠١٣م استناداً إلى أن تلك المدفوعات للتعويضات تشكل جزءاً لا يتجزأ من رواتب الموظفين بموجب نظام العمل السعودي وأن التعويضات تشكل مصاريف عادية ومصاريف ضرورية لمزاولة النشاط التجاري.

ب - وجهة نظر الهيئة:

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

البيان (بالريالات)	عام ٢٠١٢م	عام ٢٠١٣م
الفرق المعترض عليه	١,١٨٧,٣٩٩	٧٢٠,٠٩١
فرق الضريبة	٢٣٧,٤٧٩	١٤٤,٠١٨

تم رفض هذا المصروف لأنه يمثل ضريبة مدفوعة بالخارج وهو من المصاريف غير الجائز حسمها طبقاً لأحكام المادة (١٣/هـ) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ، والمادة (١٠/٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ، ونؤكد على صحة إجراء الهيئة المتفق والقواعد المحاسبية والتعليمات النظامية.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على استبعاد مصاريف المساواة الضريبية لعامي ٢٠١٢م و٢٠١٣م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، تبين أن هذا المصروف لا يمثل ضريبة على المكلف التي قصدها النظام الضريبي في مادته الثالثة عشر فقرة (هـ) بل إن هذا المبلغ يمثل تعويضاً للموظفين الأجانب مقابل الضرائب المستحقة عليهم في بلدانهم، وعليه يعد من المصاريف جائزة الحسم استناداً للمادة الثانية عشر من نظام ضريبة الدخل والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

٤- عدم السماح بخضم الخسائر الضريبية المؤكدة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م.

انتهاء الخلاف بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف حسب ما ورد بمذكرة رفع الاعتراض المشار إليها أعلاه.

٥- عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من

ضريبة الدخل للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٣م

أ - وجهة نظر المكلف:

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

"في هذا الخصوص نفيدكم بأن المصلحة قد قامت باستبعاد التأمينات الاجتماعية المسددة بالخارج المحملة بواسطة المركز الرئيس من المصاريف الجائزة الحسم وفي نفس الوقت قامت بإخضاع مبلغ التأمينات الاجتماعية المذكورة لضريبة الاستقطاع.

يود عملنا الإشارة إلى المادة ٦٨/ز من نظام ضريبة الدخل والتي ورد فيها ما يلي:-

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

لقد تم توضيح هذا الأمر من قبل عملنا للمصلحة عند الرد على استفسارات المصلحة للسنوات ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٣م.

اتضح لعملنا أن المصلحة لم تسمح بخضم ضريبة الاستقطاع وقدرها ١٧٠,٥٤٢ ريالاً سعودياً فيما يتعلق بالاستبعادات مقابل ضريبة الدخل المستحقة عند إجراء الربط الضريبي على النحو التالي:-

السنة	التأمينات الاجتماعية المسددة بالخارج المستبعدة (ريال سعودي)	ضريبة الاستقطاع المسددة (ريال سعودي)
٢٠١٠	١٣٦,٢٣١	٢٠,٤٣٥
٢٠١١	١٨٨,٤٦٧	٢٨,٢٧٠

٦٢,٥٨١	٤١٧,٢١٠	٢٠١٢
٥٩,٢٥٦	٣٩٥,٠٤٣	٢٠١٣
١٧٠,٥٤٢	١,١٣٦,٩٤٩	الإجمالي

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

"يرى عملاؤنا بأن الهيئة جانبها الصواب في عدم الاستناد على المادة (٦٨/ز) حيث أشارت المادة المذكورة إلى أن ضريبة الاستقطاع المسددة على مبلغ احتسب في الوعاء الضريبي للمكلف يجب السماح بخصمها مقابل الالتزام الضريبي النهائي للمكلف.

المادة ٦٨/ز من نظام ضريبة الدخل

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

اعتبرت الهيئة المبلغ المدفوع للمركز الرئيس إيرادات خاصة بالفرع وفي نفس الوقت لم تسمح بخصم ضريبة الاستقطاع من الالتزام الضريبي وهو ما يتعارض نصًا وروحًا مع المبادئ التي أرساها نظام ضريبة الدخل في هذا الشأن.

دفع الفرع مبلغ ٢١٥,٩٩٧ ريالًا سعوديًّا بشأن مصاريف التأمينات الاجتماعية إلى المركز الرئيس وقام بسداد ضريبة الاستقطاع عند دفع هذه المصاريف (ضريبة استقطاع قدرها ٣٢,٤٠٠ ريال سعودي). استبعدت الهيئة نفس هذا المبلغ وأدرجته في وعاء الضريبة حيث نتج عن ذلك زيادة في ضريبة الدخل المحتسبة على أساس ٢٠%. بالأخذ في الاعتبار الحقائق أعلاه يتضح بأن نفس المبلغ أخضع للضريبة مرتين، المرة الأولى بفرض ضريبة استقطاع عند دفعه للمركز الرئيس والثانية لإخضاعه لضريبة الدخل وهو ما يتعارض مع مبدأ وروح النظام.

ورد في الإجابة على السؤال السابع من الأسئلة الأكثر شيوعًا الخاصة بضريبة الاستقطاع الصادرة من الهيئة ما يؤيد وجهة نظر عملاؤنا بشأن حصة الفرع في مصاريف المركز الرئيس.

السؤال السابع:

هل تخصم من ضريبة الدخل على المنشأة الدائمة الضريبة التي يتم استقطاعها عن حصة المنشأة الدائمة من مصروفات المركز الرئيس وعن حصتها من الفوائد على الرصيد المدين المستحق على المنشأة الدائمة للمركز الرئيس؟

الإجابة على السؤال السابع

نظرًا لأن حصة الفرع من مصروفات المركز الرئيس ومن الفوائد على الرصيد المدين تعتبر من المصاريف غير الجائزة الحسم نظامًا ويتم بالتالي إعادتها للوعاء الخاص بالمنشأة الدائمة، ولكن المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس تخضع لضريبة الاستقطاع، لذا يتم خصم ضريبة الاستقطاع عن تلك المدفوعات من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة تطبيقًا للفقرة (ز) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي.

يطلب عملاً من سعادتك توجيه الهيئة لإجراء ربوط ضريبية معدلة للسنوات أعلاه يتم بموجبها خصم ضريبة الاستقطاع البالغة ١٧٠,٥٤٢ ريالاً سعودياً والمسددة بشأن التأمينات الاجتماعية المدفوعة بالخارج مقابل ضريبة الدخل المستحقة للسنوات أعلاه لأن هذا الإجراء يؤدي إلى ازدواجية في فرض الضريبة على نفس الدخل.

ب - وجهة نظر الهيئة:

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

البيان (بالريالات)	عام ٢٠١٠م	عام ٢٠١١م	عام ٢٠١٢م	عام ٢٠١٣م
الفرق المعترض عليه	١٣٦,٢٣١	١٨٨,٤٦٧	٤١٧,٢١٠	٣٩٥,٠٤٣
فرق الضريبة	٢٠,٤٣٥	٢٨,٢٧٠	٦٢,٥٨١	٥٩,٢٥٦

لم تقم الهيئة بحسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة من ضريبة الدخل طبقاً للفقرة (٨) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ والتي تنص على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام) وتتمسك الهيئة بصحة إجراءات المتفق والقواعد المحاسبية والتعليمات النظامية.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عدم حسم ضريبة الاستقطاع على التأمينات المدفوعة بالخارج للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاته للأسباب المفصلة في وجهة نظرها. ويرجع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، اتضح أن هذه المبالغ مدفوعة لغير مقيم وتخضع لضريبة الاستقطاع استناداً إلى المادة (٦٣/٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٦- الربط غير الصحيح لضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس.

أ - وجهة نظر المكلف:

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

"طبقاً للإيضاح رقم (١١) حول القوائم المالية المدققة لسنة ٢٠١٠م (الملحق ٧)، فإن الأرباح أعلاه استخدمت فعلياً لتسوية الخسائر المتراكمة للشركة للسنوات السابقة. عليه يجب ألا تفسر على أنها تحويلات فعلية للأرباح إلى المركز الرئيس.

تنص المادة ٦٣ (٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على الآتي:-

"يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة"

كما هو مذكور بوضوح في نص المادة أعلاه من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة السداد فقط في حالة أو مدفوعات الأرباح الموزعة من قبل الشركة لشريك غير مقيم.

بالإضافة إلى ذلك قضت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة في قرارها رقم (١٦) لسنة ١٤٣٤هـ بتاريخ ١٤٣٤/٦/١٠هـ بتأييد وجهة نظر المكلف بشأن عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة إلى جهات مرتبطة. نورد أدناه الأجزاء ذات الصلة من القرار المذكور:-

"فإن اللجنة لا ترى مجرد تحديد أرباح المكلف ينتج عن الضرورة افتراض تحويلها إلى المركز الرئيس. وفقا للنظام ولائحته التنفيذية وما ورد إلى اللجنة من إجابة من الإدارة القانونية للمصلحة حول الحالة الموجبة لفرض ضريبة الاستقطاع، فإن اللجنة لديها القناعة بأن مجرد تحديد أرباح المكلف لا يعني أنه سيقوم بتحويلها إلى مركزه الرئيس، إذ إنه لا بد من توفر دليل أو قرينة على حدوث عملية الدفع أو التحويل، أو فيما معناه مثل المقاصة مقابل مبالغ مستحقة، أو إقرار من المكلف بحصول عملية توزيع الأرباح أو تحويلها إلى مركزه الرئيس، أو أية قرائن أخرى تدل على عملية التحويل".

مرفق صورة القرار رقم (١٦) لسنة ١٤٣٤هـ في الملحق رقم (٨).

تلاحظون سعادتكم أن عملاءنا قد صرحوا عن المعلومات التالية في القوائم المالية المدققة للسنوات ٢٠١٠ و ٢٠١٢ و ٢٠١٣م:-

البيان	٢٠١٠	٢٠١٢	٢٠١٣
الأرباح طبقا للحسابات	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي
	٥,٥٦١,١١٧	٧,٥٤١,٣٢١	٨,٤٢٤,٤١٣
يخصم: ضريبة الدخل (طبقا للقوائم المالية)	(٨٨٨,٠٠٨)	(١,٢٤٣,٥٢١)	(١,٦٩٢,٠٣٥)
الربح المستخدم في تسوية الخسائر المتراكمة (طبقا للقوائم المالية)	(٤,٦٧٣,١٠٨)	(٧٧١,٠٣١)	-
المحول للاحتياطي النظامي (طبقا للقوائم المالية)	-	(٢٢٨,٩٦٩)	-
المحول إلى المركز الرئيس (تم سداد ضريبة الاستقطاع)	-	(٥,٢٩٧,٨٠٠)	(٦,٧٣٢,٣٧٨)
رصيد الربح	-	-	-

بناءً على الملخص أعلاه يود عملاؤنا إفادة سعادتكم بأن الشركة لم تقم بتحويل أي أرباح للمركز الرئيس خلال سنة ٢٠١٠ وأن الدخل المحقق قد استخدم بالفعل لتسوية الخسائر المتراكمة للسنوات السابقة. وعليه فإن ضريبة الاستقطاع على التحويلات الافتراضية للأرباح غير صحيح.

علاوة على ذلك لقد استخدم عملاؤنا جزء من صافي الأرباح عن سنة ٢٠١٢م لتسوية مقابل الخسائر المتراكمة البالغ قدرها ٧٧١,٠٣١ ريالاً سعودياً واقتطعوا مبلغ ٢٢٨,٩٦٩ ريالاً سعودياً للالتزامات المستقبلية. علماً بأن الشركة قامت بتحويل مبلغ ٥,٢٩٧,٨٠٠ ريال سعودي للمركز الرئيس وتم سداد ضريبة الاستقطاع المستحقة على هذه الأرباح المحولة. قامت الشركة كذلك بتحويل صافي الربح عن سنة ٢٠١٣ للمركز الرئيس وتم سداد ضريبة الاستقطاع المستحقة على هذه الأرباح. مرفق صور إقرارات ضريبة الاستقطاع السنوية للسنوات ٢٠١٢ و ٢٠١٣م (الملحق ٩).

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

"طبقاً للإيضاح رقم (١٠) حول القوائم المالية المدققة لسنة ٢٠١٠م (الملحق و)، فإن أرباح سنة ٢٠١٠ البالغة ٤,٦٧٣,١٠٨ ريالاً سعودياً استخدمت فعلياً لتسوية الخسائر المتراكمة للشركة للسنوات السابقة. عليه، يجب ألا تفسر على أنها تحويلات فعلية للأرباح إلى المركز الرئيس.

طبقاً لقائمة التغيرات في حساب المركز الرئيس للسنوات ٢٠١٢ و ٢٠١٣ (الملحق ز) تم تحويل صافي الربح البالغ ٥,٢٩٧,٨٠٠ ريال سعودي و٦,٧٣٢,٣٧٨ ريالاً سعودياً على التوالي إلى حساب المركز الرئيس لكن مبلغ التحويل الفعلي إلى المركز الرئيس لسنة ٢٠١٢ يختلف عن المبلغ المضاف لحساب المركز الرئيس.

ستلاحظون سعادتكم بأن المبلغ المحول فعلياً إلى المركز الرئيس لا يكون دائماً مطابقاً لمبلغ الربح المضاف لحساب المركز الرئيس في دفاتر الفرع. هذا أيضاً يمكن التحقق منه من قائمة التغيرات في حساب المركز الرئيس لسنة ٢٠١١م حيث كان التحويل الفعلي إلى المركز الرئيس أكثر من الربح المضاف إلى حساب المركز الرئيس وتجاهلت الهيئة هذا الأمر تماماً. نود التأكيد بالنيابة عن عملائنا بأن ضريبة الاستقطاع يجب تطبيقها على مبلغ التحويل الفعلي إلى المركز الرئيس بدلاً من تطبيقها على مجرد القيود الدفترية في حساب المركز الرئيس.

تطبق ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة كما هو مبين في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل اللتان تنصان على الآتي:-

المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل

"أ - يجب على كل مقيم سواءً كان مكلِّفاً أو غير مكلِّف 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 وفقاً للأسعار الآتية:-"

المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل

"يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة".

كما هو مذكور بوضوح في نص المواد أعلاه من اللائحة التنفيذية والنظام، فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة السداد فقط في حالة السداد أو مدفوعات الأرباح الموزعة من قبل الشركة لشريك غير مقيم وليس في حالة إجراء تسوية /مقاصة في دفاتر الفرع.

بالإضافة إلى ذلك قضت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة في قرارها رقم (١٦) لسنة ١٤٣٤هـ بتاريخ ١٤٣٤/٦/١٠هـ بتأييد وجهة نظر المكلف بشأن عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة إلى جهات مرتبطة. نورد أدناه الأجزاء ذات الصلة من القرار المذكور:-

" فإن اللجنة لا ترى مجرد تحديد أرباح المكلف ينتج عنه بالضرورة افتراض تحويلها إلى المركز الرئيس. وفقاً للنظام ولائحته التنفيذية وما ورد إلى اللجنة من إجابة من الإدارة القانونية للهيئة حول الحالة الموجبة لفرض ضريبة الاستقطاع، فإن اللجنة لديها القناعة بأن مجرد تحديد أرباح المكلف لا يعني أنه سيقوم بتحويلها إلى مركزه الرئيس، إذ أنه لا بد من توفر دليل أو قرينة على حدوث عملية الدفع أو التحويل، أو في ما معناه مثل المقاصة مقابل مبالغ مستحقة، أو إقرار من المكلف بحصول عملية توزيع الأرباح أو تحويلها إلى مركزه الرئيس، أو أية قرائن أخرى تدل على عملية التحويل."

مرفق صورة القرار رقم (١٦) لسنة ١٤٣٤هـ في (الملحق ح).

تلاحظون سعادتكم أن عملائنا قد صرحوا عن المعلومات التالية في القوائم المالية المدققة للسنوات ٢٠١٠م، ٢٠١٢م و٢٠١٣م:-

٢٠١٣

٢٠١٢

٢٠١٠

البيان

ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي	
٨,٤٢٤,٤١٣	٧,٥٤١,٣٢١	٥,٥٦١,١١٧	الأرباح طبقا للحسابات
(١,٦٩٢,٠٣٥)	(١,٢٤٣,٥٢١)	(٨٨٨,٠٠٨)	يخصم: ضريبة الدخل (طبقا للقوائم المالية)
-	(٧٧١,٠٣١)	(٤,٦٧٣,١٠٨)	الربح المستخدم في تسوية الخسائر المتراكمة (طبقا للقوائم المالية)
-	(٢٢٨,٩٦٩)	-	المحول للاحتياطي النظامي (طبقا للقوائم المالية)
(٦,٧٣٢,٣٧٨)	(٥,٢٩٧,٨٠٠)	-	المحول إلى المركز الرئيس (تم سداد ضريبة الاستقطاع)
-	-	-	رصيد الربح

ستلاحظون سعادتكم بأن عملاءنا قد قاموا باستقطاع الضريبة على مبالغ الأرباح الفعلية المحولة إلى المركز الرئيس وتم سداد ضريبة استقطاع للهيئة. مرفق نسخة من إقرار ضريبة الاستقطاع كدليل على سداد الضريبة المستحقة في الملحق (ط).

ب - وجهة نظر الهيئة:

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

البيان (بالريالات)	عام ٢٠١٠م	عام ٢٠١٢م	عام ٢٠١٣م
الفرق المعترض عليه	٤,٤٤٨,٨٩٤	٧٣٥,٢٥٧	٧,١٢٥
فرق الضريبة	٢٢٢,٤٤٥	٣٦,٧٦٣	٣٥٨

قامت الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس لأنه تبين من القوائم المالية للمكلف إقفال الأرباح في حساب المركز الرئيس ولهذا السبب تمت محاسبة المكلف عن ضريبة الاستقطاع.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على الربط غير الصحيح لضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، اتضح أن المكلف والهيئة متفقون على أن إقفال الأرباح قد تم في حساب المركز الرئيس، وواقعة القيد هي بمثابة الدفع، واستنادًا إلى المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٧- الخطأ الحسابي في احتساب غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس.

أ - وجهة نظر المكلف:

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

"يجب على المصلحة فرض غرامة التأخير مبلغ ١٠٠,١٣٧ ريالاً سعودياً عن السنوات أعلاه بدلا من فرضها غرامة تأخير مبلغ ١٤٢,٧٨٠ ريالاً سعودياً طبقا للاحتساب المبين أدناه: (أي فرض غرامات تأخير بالزيادة مبلغ ٤٢,٦٤٣ ريالاً سعودياً).

تحويل الأرباح إلى المركز الرئيس

السنة	ضريبة الاستقطاع المستحقة	تاريخ العملية	تاريخ الاستحقاق	تاريخ السداد	عدد أيام التأخير	نسبة التأخير	غرامة التأخير	المفروضة من قبل المصلحة	الفرق	
٢٠١١	٣٨٥,٥١٦	٢٠١/١٢/٣١	٢٠١٢/١/١٠	٢٠١/١١/٦	٣٠١	%١٠	٣٨,٥٥٢	٤٦,٢٦٢	٧,٧١٠	
٢٠١٢	٢٦٤,٨٩٠	٢٠١/١٢/٣١	٢٠١٣/١/١٠	٢٠١٣/٨/٢٩	٢٣١	%١٠	٢٦,٤٨٩	٦٦,٢٢٣	٤٥,٠٣٢	
٢٠١٣	٣٣٦,٦١٩	٢٠١٣/١٢/٣١	٢٠١٤/١/١٠	٢٠١٤/١٢/٢٣	٣٤٧	%١٢	٤٠,٣٩٤	٣٠,٢٩٦	١٠,٠٩٨	
								١٤٢,٧٨٠	١٠٠,١٣٧	٤٢,٦٤٣

الإجمالي

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

"يود عملاؤنا إفادة سعادتك بأنه طبقاً للممارسة التجارية المعتادة يتم تحويل أي أرباح إلى المركز الرئيس بعد إقفال دفاتر الحسابات في نهاية السنة المالية (وهذا يمثل تاريخ تحويل أو تخصيص الأرباح لحساب المركز الرئيس في دفاتر الفرع) وفي هذه الحالة يكون ذلك في ٣١ ديسمبر من كل سنة. التحويل الفعلي للأرباح إلى المركز الرئيس يتم بعد ٣١ ديسمبر من كل سنة. علمًا بأن الشركة وبحسن نية لغرض احتساب غرامة التأخير أعتبرت تاريخ قيد الأرباح في حساب المركز الرئيس وهو ٣١ ديسمبر كتاريخ للتحويل إلى المركز الرئيس ونفس التاريخ تم قبوله من قبل الهيئة في إقرارها الذي فيه اعتبر نفس التاريخ هو تاريخ التحويل الفعلي إلى المركز الرئيس لاحتساب غرامة التأخير. فيما يتعلق بسداد ضريبة الاستقطاع مرفق في (الملحق ط) إقرارات ضريبة الاستقطاع للشهور المعنية ونماذج السداد تأييدًا لتاريخ السداد الفعلي لضريبة الاستقطاع المستحقة على تحويل الأرباح. بناءً على ما ذكر أعلاه تم احتساب الالتزام الفعلي بشأن غرامة التأخير على النحو التالي:-

تحويل الأرباح إلى المركز الرئيس

السنة	ضريبة الاستقطاع المستحقة	تاريخ العملية	تاريخ الاستحقاق	تاريخ السداد	عدد أيام التأخير	نسبة التأخير	غرامة التأخير	المفروضة من قبل المصلحة	الفرق
٢٠١١	٣٨٥,٥١٦	/١٢/٣١	٢٠١٢/١/١٠	٢٠١٢/١١/٦	٣٠١	%١٠	٣٨,٥٥٢	٤٦,٢٦٢	(٧,٧١٠)

							٢٠١١		
(٤٥,٠٣٢)	٦٦,٢٢٣	٢١,١٩١	%٨	٢٣١	٢٠١٣/٨/٢٩	٢٠١٣/١/١٠	/١٢/٣١	٢٦٤,٨٩٠	٢٠١٢
							٢٠١٢		
١٠,٠٩٨	٣٠,٢٩٦	٤٠,٣٩٤	%١٢	٣٤٧	٢٠١٤٧/١٢/٢٣	٢٠١٤/١/١٠	/١٢/٣١	٣٣٦,٦١٩	٢٠١٣
							٢٠١٣		
(٤٢,٦٤٣)	١٤٢,٧٨٠	١٠٠,١٣٧							الاجمال
									ي

ب - وجهة نظر الهيئة:

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

البيان (بالريالات)	عام ٢٠١١م	عام ٢٠١٢م	عام ٢٠١٣م
الفرق المعترض عليه	٤٦,٢٦٢	٦٦,٢٢٣	٣٠,٢٩٦

لم يقدم المكلف أية مستندات تؤيد تاريخ التحويل الفعلي للأرباح إلى المركز الرئيس، وسوف يتم دراسة إقرارات الاستقطاع الشهرية لتحديد تاريخ التحويل الفعلي، أو يتم رفض طلب المكلف.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على الخطأ الحسابي في احتساب غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، وحيث قدم المكلف المستندات المؤيدة لوجهة نظره ترى اللجنة قبول اعتراضه على هذا البند مع قيام الهيئة بإعادة احتساب الغرامة وفقًا لهذه المستندات.

٨- فرض غرامات التأخير.

أ - وجهة نظر المكلف:

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

"١/٨ في ضوء الإيضاحات المبينة في هذا الخطاب لا ينبغي على المصلحة فرض غرامات تأخير بسبب الأخطاء والاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والشركة بشأن فرق الضريبة.

٢/٨ 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 وضريبة الاستقطاع والضريبة المعجلة. تحتسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد. يود عملاؤنا إفادة أعضاء اللجنة الموقرة بأن الضريبة المستحقة تم تعريفها في الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للنظام والتي تنص على الآتي:-

"تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:-

(أ) موافقة المكلف على الربط.

(ب) مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

(ج) انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجرته المصلحة.

(د) صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

٣/٨ ستلاحظون سعادتكم بأن الأنظمة تنص على فرض غرامة التأخير بموجب الفقرة (أ) 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. عليه 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 للتأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف.

استنادًا على ما ذكر أعلاه يعتقد عملنا بأن غرامة التأخير لا مجال لفرضها في هذه الحالة وفقًا للفقرة رقم (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

٤/٨ علاوة على ذلك يود عملنا توجيه عناية سعادتكم إلى مجموعة من القرارات الصادرة حديثًا من اللجنة الاستئنافية الضريبية (القرار رقم ١٣٣٣ لسنة ١٤٣٤هـ والقرار ١٣٥٥ لسنة ١٤٣٥هـ) حيث أقرت اللجنة الموقرة بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

نورد أدناه الأجزاء ذات الصلة من القرار المذكورة أعلاه:-

قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٣٣٣ لسنة ١٤٣٤هـ.

"حيث إن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند لعدم تقديم البيانات والمستندات المطلوبة لذا فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

مرفق في الملحق رقم (١٠) قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٣٣٣ لسنة ١٤٣٤هـ.

قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٣٥٥ لسنة ١٤٣٥هـ.

نورد أدناه الأجزاء ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه:-

قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٣٥٥ لسنة ١٤٣٥هـ.

"لذا فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرض الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص."

مرفق في الملحق رقم (١١) قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٣٥٥ لسنة ١٤٣٥هـ.

٥/٨ دون الإخلال بما ورد أعلاه نود توجيه عناية سعادتكم إلى الآتي فيما يتعلق بفرض غرامة التأخير من جانب

المصلحة:-

"وبكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانوني لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ..... وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف. إن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية."

وبإيجاز فإن الأحوال التي لا توجب فرض غرامة التأخير هي على النحو التالي:-

- وجود خلاف في أو اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.
- تصرف المكلف بحسن نية.
- حتى وإن أساء المكلف تفسير النظام فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير يمكن إذا ما تصرف بحسن نية.

٦/٨ على ضوء الشروط المبينة في التعميم أعلاه يجب عدم فرض غرامة تأخير على عملائنا وبالتالي يطلب عملاؤنا من سعادتكم إلغاء غرامة التأخير المفروضة عليهم.

قدم عملاؤنا الإقرار الضريب بحسن نية ووفقاً للأنظمة الضريبية وطبقاً للأنظمة المرعية وذلالمواعيد النظامية المحددة. نشأت غرامة التأخير نتيجة للاختلاف في وجهات النظر بشأن تفسير أحكام نظام الضريبة وبالتالي فإن أي ضرائب إضافية تنتج عن ذلك يجب ألا تخضع لغرامة تأخير وفقاً للمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ. بناءً عليه يطلب البنك إلغاء غرامة التأخير وإجراء ربط معدل."

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

"لا يوافق عملاؤنا على وجهة نظر الهيئة التي اعتمدت فيها على الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل. لرجوع اللجنة الموقرة نورد أدناه نص المادة المذكورة:-

"أ - 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."

كما ستلاحظ اللجنة الموقرة بما أن النص المذكور ينطبق فقط على غرامة التأخير في سداد الضريبة فإن النص أعلاه من نظام ضريبة الدخل لا ينطبق على حالة عملائنا. وبالتالي لا ينطبق على الربط الضريبي.

علاوة على ذلك استندت الهيئة على الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي حددت الحالات الأخرى التي تفرض فيها غرامة التأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير في سداد الضريبة المستحقة. علماً بأن اللجنة الموقرة ستلاحظ أن الفقرات (ج) و(د) و(هـ) من المادة المذكورة لا تنطبق على حالة عملائنا. بينما طبقاً للفقرة (ب) من المادة أعلاه تدفع غرامة التأخير عن كل ٣٠ يوم تأخير اعتباراً من تاريخ إجراء الهيئة الربط وليس من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

فيما يتعلق بالفقرة (ب) من المادة أعلاه، يجوز للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يوماً من استلام خطاب الربط حسب ما هو مبين في المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل. كذلك فيما يتعلق بهذا نود الإيضاح للجنة الموقرة بأن المادة (٧١) في الفقرة (أ) والفقرة (٢) من اللائحة التنفيذية للنظام والتي تنص على أن الحالات التي تصبح فيها الضريبة مستحقة عندما يكون ربط الهيئة نهائياً.

في هذا الصدد وبتطبيق المادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل مقرونة مع المادة ١/٧١ و ٢/٧١ من اللائحة التنفيذية، بما أنه لم يتم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم بشأن ضريبة

الدخل وضريبة الاستقطاع المفروضة المعترض عليها، فإنه لا تكون الضريبة مستحقة وعليه لا يعتبر عملاً قد تأخروا في سدادها. وبالتالي يجب عدم فرض غرامة التأخير.

علاوة على ذلك يود عملاً توجيـهه عناية سعادتكم إلى مجموعة من القرارات الصادرة حديثاً من اللجنة الاستثنائية الضريبية (القرار رقم ١٣٥٥ لسنة ١٤٣٥هـ)، حيث أقرت اللجنة الموقرة بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار. مرفق صورة هذه القرارات في مذكرة الاعتراض المقدمة من قبل عملائنا لدى الهيئة.

بالإضافة إلى ذلك أصدرت اللجنة الاستثنائية الضريبية حديثاً القرار رقم ١٤٩٧ لعام ١٤٣٦هـ (مرفق صورة في الملحق ٦) مؤكداً أن غرامة التأخير يجب أن تحتسب فقط من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

نورد أدناه الأجزاء ذات الصلة من القرار المذكورة أعلاه:-

قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم ١٤٩٧ لسنة ١٤٣٦هـ.

"عليه تمسياً مع المادة أعلاه ترى اللجنة الاستثنائية الضريبية أن غرامة التأخير يجب أن تحتسب من تاريخ الربط وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

"فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناشئة من تسوية نتيجة الحسابات مقابل البنود ذات الصلة من تاريخ الربط بموجب الحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

للمزيد من الإيضاحات لما ذكر أعلاه نود توجيه عناية اللجنة الموقرة إلى الرجوع إلى البند (٣) من مذكرة الاعتراض المقدمة من قبل عملائنا لدى الهيئة.

دون الإخلال بما ورد أعلاه نود توجيه عناية سعادتكم إلى الآتي فيما يتعلق بفرض غرامة التأخير من جانب الهيئة:-

أ) التعميم رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ.

"ويكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانوني لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير. ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف. إن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

وبما أن عملاءنا تصرفوا بحسن نية عند تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد النظامية وسددوا الضرائب المستحقة يجب عدم فرض غرامة تأخير على عملائنا. ودون الإخلال بما ذكر في هذا الصدد وعلى ضوء النظام الضريبي ولائحته التنفيذية والقرارات الصادرة في هذا الشأن والمبينة أعلاه وحيث إن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الأخطاء والاختلاف في وجهات النظر بين المكلف الهيئة، يطلب عملاً من سعادتكم إلغاء غرامة التأخير المفروضة عليهم.

على ضوء ما تقدم من حقائق وإيضاحات من قبل الشركة، فإن عملاءنا على ثقة بأنه ستقوم اللجنة الموقرة بتأييد وجهة نظرهم بشأن الربط الغير صحيح لضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع على عملائنا".

ب - وجهة نظر الهيئة:

فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصاً 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 بالمئة (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 طبقاً 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 والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض غرامات التأخير للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، فإن اللجنة ترى فرض غرامة تأخير في البنود التي تم رفضها استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

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) على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٣م من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- ١- انتهاء الخلاف في بند الازدواجية في استبعاد التأمينات الاجتماعية المدفوعة بالخارج للعام ٢٠١٠م بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف وذلك حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض.
- ٢- قبول اعتراض المكلف على بند استبعاد مكافأة نهاية الخدمة للعام ٢٠١١م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- قبول اعتراض المكلف على استبعاد مصاريف المساواة الضريبية للعامين ٢٠١٢م و٢٠١٣م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- انتهاء الخلاف في بند عدم السماح بخضم الخسائر الضريبية المؤكدة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م مقابل الدخل الخاضع للضريبة للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٣م بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف وذلك حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض.
- ٥- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم ضريبة الاستقطاع المدفوعة على التأمينات المسددة بالخارج من ضريبة الدخل للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٣م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٦- رفض اعتراض المكلف على الربط غير الصحيح لضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيس للحيثيات الواردة في القرار.
- ٧- قبول اعتراض المكلف على بند الخطأ الحسابي في احتساب غرامات التأخير على ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس للحيثيات الواردة في القرار.
- ٨- فرض غرامات التأخير على البنود التي رفضتها اللجنة للحيثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغه للمكلف، طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ، شريطة سداده للمبالغ المستحقة بموجب هذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها، طبقاً للمادة (٦٦) فقرة (هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (أ/١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. والله ولي التوفيق،،،