

القرار رقم (1883) الصادر في العام 1439هـ

في الاستثنائي رقم (1851 و1855/ض) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/6/17هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستثنائيين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (25) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام المنتهية في 2011م حتى 2013م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1433/3/25هـ كل من ... و.. كما مثل المكلف: وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من الهيئة ومن المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض الهيئة والمكلف بموجب الخطاب رقم (1436/2/241) وتاريخ 1436/10/11هـ والخطاب رقم (1436/2/240) وتاريخ 1436/10/11هـ على التوالي ، بنسخة من قرارها رقم (25) لعام 1436هـ ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة برقم (214) وتاريخ 1436/11/16هـ ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (221) وتاريخ 1436/12/3هـ ، وقدم ما يفيد سداد المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي ، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فرض ضريبة الاستقطاع.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/1) برفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع للحيثيات الواردة في القرار. واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن اللجنة أيدت وجهة نظر الهيئة استناداً إلى أن الاتفاقيتين اللتين استند إليهما المكلف غير نافذتين لعدم اعتمادها من الجهات المختصة في البلدين ونورد الرد كما يلي:

- أن ما جاء ضمن وجهة نظر اللجنة والهيئة لا يتفق مع واقع الحال حيث أن شركة (ب) تتمتع بالإعفاء الضريبي بالمملكة استناداً إلى الاتفاقيات العربية لتحرير النقل الجوي وتبادل الإعفاء الضريبي المشار إليها ضمن وجهة نظر الهيئة، وكما تم تأكيده من قبل الهيئة فإن كلاً من المملكة ومصر من الدول الأعضاء في تلك الاتفاقية.

- بناء عليه وحيث أن شركة (أ) وباعتبارها معبنة كناقل وطني للتشغيل الجوي بين جمهورية مصر العربية والمملكة بموجب خطابي الهيئة العامة للطيران السعودي رقم (261/3/6/7) ورقم (961/4/1/6/7)، فإنه يجب معاملتها ضريبياً مثل شركة (ب) والتي تتمتع بالإعفاء الضريبي، ومما يؤكد أيضاً إنه لا يمكن فرض ضرائب وغرامات طبقاً لمبدأ المعاملة بالمثل، أن فرع شركة (أ) في دولة مصر.

- قامت الشركة بتطبيق الإعفاء طبقاً لاتفاقية دولية والتي نصت على أن يعفى كل من الأطراف المتعاقدة مؤسسات النقل الجوي وأنشطتها التابعة للطرف المتعاقد الآخر من جميع الضرائب والرسوم والأداءات الحكومية والمحلية والمادة (35) من النظام الضريبي المتعلقة بالاتفاقية الدولية نصت على "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام، تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي".

واستناداً إلى هذه المادة وحيث أن أحكام المعاهدة الدولية هي التي تسري وحيث أنها نصت على الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم والأداءات الحكومية والمحلية، فإنه لا يمكن فرض غرامات طبقاً للنظام الضريبي المحلي لأن هذا فيه تعارض مع أحكام الاتفاقية الدولية، لذلك نرجو إعادة النظر في موضوع تمتع الشركة بالإعفاء الضريبي أسوة بشركة (ب)، علماً بأنه نعى إلى علمنا بأن شركات الطيران المسجلة في المملكة والتي تقوم بتشغيل رحلات إلى جمهورية مصر (كشركة طيران (ت)) معفاة من الضريبة في جمهورية مصر .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تم إخضاع الشركة لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة رقم (63) من اللائحة التنفيذية، أما للاتفاقيتين اللتين استند إليهما المكلف بشأن الإعفاء فهي غير نافذتين لعدم اعتمادهما من الجهات المختصة بين البلدين.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقراراته الضريبية للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م، في حين تتمسك الهيئة بفرض الضريبة عليها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على استئناف المكلف وما قدمه من دفوع ومستندات طلبت اللجنة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة يوم الأربعاء الموافق 1439/3/25هـ تقديم:

- نسخة من اتفاقية تبادل الإعفاء الضريبي لنشاطات معدات ومؤسسات النقل الجوي العربية.

- نسخة من اتفاقية تحرير النقل الجوي بين الدول العربية، مصادقاً عليهما من الجهات الرسمية المعتمدة، وقدم مذكرة تم قيدها لدى اللجنة برقم (1130) وتاريخ 1439/4/14هـ مرفقاً بها نسخاً من الاتفاقيات المذكورة لم يتم مصادقتها من الجهات الرسمية المعتمدة.

ويرجع اللجنة إلى الفقرتين (ج) و(د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنهما تنصان على "الأشخاص الخاضعون للضريبة : 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" ، كما تبين أن الفقرتين (1) و(2) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تنصان على "1- تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... ، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين ، سعوديين أو غير سعوديين ، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها ، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة ، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة ، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة ، للضريبة على النحو الآتي : أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حدتها تلك المادة" ، كما تنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية :... " ، وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات ، كما تبين أن الفقرتين (6و1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على "1- يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية : أرباح موزعة 5% ، 6- يقصد بالأرباح الموزعة : أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم ، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة ، مع مراعاة الآتي :... ج - لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها" ، كما تنص المادة (5) من نظام ضريبة الدخل على "ب) لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره .

ج) لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم، كما لو دفعته شركة مقيمة".

وحيث الاتفاقيات التي استند عليها المكلف لم يتم المصادقة عليها من الجهات المعتمدة وأن ضريبة الاستقطاع ، كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات ، وأن المكلف احتسب الأرباح محل الاستئناف بناءً على إقراره الضريبي بنسبة 5% من إيراداته ، فإن اللجنة ترى أن تلك الأرباح تعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة وفي حكم الأرباح الموزعة التي تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% ، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف

في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقراراته الضريبية للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م .

البند الثاني: فرض غرامة عدم تقديم الإقرار.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/2) برفض اعتراض المكلف على بند غرامة عدم تقديم الإقرار للحيثيات الواردة في القرار. واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حياال هذا البند وذكر ما يلي:

- قامت شركة (أ) بموجب خطاب محاسبيها القانوني رقم (39/2013/ر) المودع لدى الهيئة بموجب القيد رقم (9681/16/1434) بتاريخ 1434/3/17هـ بتقديم طلب تسجيل منشأة دائمة وتأكيد إعفاؤها من الضريبة استناداً إلى إن شركة (أ) هي شركة معينة كناقل وطني بموجب خطابي الهيئة العامة للطيران، وبالتالي فهي معفاة من الضريبة في المملكة استناداً إلى الاتفاقيات المذكورة أعلاه وبتاريخ 1434/8/7هـ، أكدت الهيئة تسجيل منشأة دائمة للشركة.
- أن الهيئة أصدرت نماذج محددة تفصيلية لتقديم الإقرارات لكل من مكلفي الزكاة ومكلفي الضريبة وحتى المكلفين الذين ليس لديهم حسابات نظامية، ولم تصدر نموذج محدد لإقرارات المعلومات الخاصة بفروع شركات الطيران الأجنبية ولم تصدر اية تعليمات في هذه الخصوص لبيان طريقة إظهار المبالغ في إقرار المعلومات.
- على الرغم من ذلك وبعد صدور خطاب الهيئة المذكور أعلاه، قامت الشركة بإعداد وتقديم إقراراتها استناداً إلى المادة (34) من النظام الضريبي بموجب خطاب محاسبيها القانوني رقم (2014/750/ج) بتاريخ 1435/6/23هـ وبناء على فهم الشركة أنها معفاة من الضريبة، فإنها لم تقم بسداد ضريبة الدخل.
- بعد تقديم الشركة للإقرارات الضريبية ، أصدرت مصلحة الزكاة والدخل خطابها رقم (1435/16/4606هـ) الصادر بتاريخ 1435/7/12هـ والذي ذكرت فيه أن الشركة لا تتمتع بالإعفاء الضريبي ، واستناداً إلى ما تقدم ، فإن طلب فرع الشركة تأكيد الإعفاء الضريبي كان في طور الدراسة من قبل الهيئة ، ولم يكن بإمكان فرع الشركة تقديم الإقرارات الضريبية إلا بعد الحصول على تأكيد من الهيئة ، وقد أيدت اللجنة الابتدائية عدم فرض غرامات تأخير على أساس أن الخلاف في خضوع المكلف للضريبة كان محل بحث ودراسة وهذا ينطبق على غرامة عدم تقديم الإقرار حيث لم تتمكن الشركة من تقديم الإقرارات إلا بعد الحصول على تأكيد من المصلحة .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار طبقاً لأحكام المادة (76) من النظام الضريبي والمادة (67) من لائحته التنفيذية .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م، في حين تتمسك الهيئة بفرضها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة تبين أن المكلف قدم إقراراته الضريبية للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م للهيئة بتاريخ 2014/5/12م.

وبرجوع اللجنة للفقرة (أ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أنه "يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة"، ونصت المادة (76) على "أ- تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ،ب،د،و) من المادة الستين من هذا النظام، مقدارها (1%) من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز (20.000) ريال.

ب- في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد تفرض الغرامة الآتية عوضاً عن الغرامة الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة إذا كانت الغرامة بمقتضى الفقرة (أ) تقل عن المبلغ المحدد بمقتضى هذه الفقرة :

- 1- خمسة بالمئة (5%) من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير (ثلاثين) يوماً من الموعد النظامي .
- 2- عشرة بالمئة (10%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (30) يوماً ولم يتجاوز (90) يوماً من الموعد النظامي .
- 3- عشرون بالمئة (20%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (90) يوماً ولم يتجاوز (365) يوماً من الموعد النظامي
- 4- خمسة وعشرون بالمئة (25%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (365) يوماً من الموعد النظامي.

ج- تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام" ، كما تبين أن الفقرة (2) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/11/6هـ ، تنص على "يجب على المكلف تقديم الإقرار ومرفقاته بعد تعبئة كافة حقوله خلال الفترة المحددة نظاماً..."، ونصت المادة (67) على "1- تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية :

أ- عدم تقديم الإقرار خلال (120) يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية .

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

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

وحيث أن المكلف قدم إقراراته الضريبية للأعوام محل الاستئناف للهيئة بعد انتهاء المدة النظامية مخالفاً بذلك النصوص النظامية المشار إليها أعلاه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م.

البند الثالث: فرض غرامة تأخير.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/3) بقبول اعتراض المكلف على بند غرامات التأخير بالأغلبية للحيثيات الواردة في القرار. واستأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت أن الخلاف كان خلافاً فنياً بحتاً على تطبيق المرسوم الملكي رقم (م/22) وتاريخ 1422/5/16هـ الموافق 2001/8/5م ، وليس خلافاً في وجهات النظر ، حيث أن عمولة الوكيل ألغى العمل باعتمادها ضمن المصروفات اللازمة للنشاط المرسوم الملكي المشار إليه منذ عام 2001م ، وإدراج الشركة ضمن المصروفات يعد مخالفة ، أما تبرير الشركة بان هذا البند لم يرد ضمن المصروفات غير واجبة الحسم بنفس مسمى عمولة الوكيل ضمن النظام الضريبي ، لا يعني أنه محل خلاف في وجهات النظر ، إذ هناك مرسوم سابق على تقديم الإقرارات بعشر سنوات اعتبر البند (عمولة الوكيل) مصروف غير نظامي ، وبالتالي فإن غرامة تأخير السداد على هذا البند تستحق على الشركة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ تقديم السداد ، وقد تأيد إجراء الهيئة بالقرار الاستئنائي رقم (1285) لعام 1434هـ، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها .

وبالاطلاع على وجهة نظر المكلف في القرار الابتدائي تبين أنه ذكر أن شركة (أ) باعتبارها معينة كناقل وطني للتشغيل الجوي بين جمهورية مصر والمملكة بموجب خطابي الهيئة العامة للطيران السعودي رقم (261/3/6/7) ورقم (961/4/1/6/7) بالتالي ترى الشركة أنه يجب معاملتها ضريبياً مثل شركة (ب) والتي تتمتع بالإعفاء الضريبي ، ولذلك فإن الشركة ترجو إعادة النظر في موضوع تمتعها بالإعفاء الضريبي أسوة بشركة (ب) ، علماً بأنه نمت إلى علمنا بأن شركات الطيران المسجلة في المملكة والتي تقوم بتشغيل رحلات إلى جمهورية مصر معفاة من الضريبة في جمهورية مصر ، بناء عليه نرجو تعميم من يلزم بإلغاء المطالبة بالغرامات وضرورة الاستقطاع للأعوام من 2011م حتى 2013م ومنح الشركة الشهادة غير المقيدة اللازمة ، وذكر أن الهيئة أشارت انه تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار طبقاً لإحكام المادة (177) من النظام الضريبي والمادة (68) من لائحته التنفيذية ، وكما تم بيانه ضمن الفقرة (1) أعلاه ، فان الشركة تعتبر أنها معفاة من الضرائب طبقاً لاتفاقية دولية والتي نصت على أن يعفى كل من الأطراف المتعاقدة مؤسسات النقل الجوي وأنشطتها التابعة للطرف المتعاقد الأخر من جميع الضرائب والرسوم والأداءات الحكومية والمحلية والتي من ضمنها الغرامات .

وبما لا يتعارض مع ما تقدم ، تود الشركة الإفادة بما يلي:

- كما تم بيانه ضمن الفقرات السابقة ، فان هناك اختلاف في وجهات النظر نتج عن تفسير مختلف للمستندات المؤيدة حيث أن الشركة تعتقد بحسن نية تعتبر إنها معفاة من الضرائب طبقاً لاتفاقية دولية بينما ترى المصلحة أن الاتفاقية لا تنطبق على الشركة .

- وقد صدرت العديد من القرارات تؤكد على عدم فرض غرامة تأخير السداد لوجود اختلاف في وجهات النظر ومنها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

1- القرار الاستثنائي رقم 956 لعام 1430هـ.

2- القرار الاستثنائي رقم 968 لعام 1431هـ.

وحيث أن تلك القرارات أعلاه أيدت المكلف في عدم فرض غرامة تأخير السداد لوجود اختلاف في وجهات النظر، فإن الشركة ترجو منكم عدم احتساب غرامة تأخير، بالإضافة إلى ما تقدم، ونظرا لان البنود محل خلاف من عدة جوانب بين المكلف والهيئة، فانه يتم احتساب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بشأن الاعتراض استنادا إلى القرار الصادر من اللجنة الاستئنافية رقم (1443) لعام 1435هـ الذي أكد على ما يلي:

"وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15/1/1425هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 11/6/1425هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (76) من النظام) ونصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي ، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ، ونصت الفقرة (2/د) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية : ...د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم) .

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي ، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) ، وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين

المصلحة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة) ، وحيث أن بند عمولة الوكيل لم يرد ضمن المصاريف الجائر حسمها وكذلك المصاريف غير الجائر حسمها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية ، وبالتالي فلا تحكمه نصوص نظامية واضحة ، وحيث أن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للعام المنتهي في 2005/9/30م ، لذا فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنه ، وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة غير المسددة عن هذا البند للعام المنتهي في 2005/9/30م على أن يكون ذلك الاحتساب من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنه وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص " .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقرارات المكلف الضريبية للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م، في حين يتمسك المكلف بعدم فرضها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية :

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب .

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

وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) 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 (1%) 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 نصت الفقرة (ب) من المادة (68) على "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي : 1- ... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد" ، ونصت الفقرة (1/هـ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية :... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (الثامنة والستين) من النظام ، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع" .

وحيث أن ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقرارات المكلف الضريبية تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، فإن اللجنة تؤيد استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة التأخير في السداد على ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقرارات المكلف الضريبية على أن يتم احتسابها بواقع 1% من فرق الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير بدءاً من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدمين من الهيئة ومن المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (25) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : الناحية الموضوعية .

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقرارات المكلف الضريبية للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

3- تأييد استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة التأخير في السداد على ضريبة الاستقطاع على الأرباح التي تم احتسابها على أساس تقديري بموجب إقرارات المكلف الضريبية للأعوام المنتهية في 2011/12/31م حتى 2013م ، على أن يتم احتسابها بواقع 1% من فرق الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير بدءاً من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ

القرار.

وبالله التوفيق ،،،

