

(1955)

## **القرار رقم (1955) الصادر في العام 1439هـ**

### **في الاستئناف رقم (1949/ض) لعام 1437هـ**

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/11/17هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة ..... (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (11) لعام 1437هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام 2005م حتى 2013م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/8/16هـ كل من: ..... و..... و.....  
كما مثل المكلف ..... و.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

#### **الناحية الشكلية:**

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (11) لعام 1437هـ بموجب الخطاب رقم (1437/2/83) وتاريخ 1437/5/13هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (294) وتاريخ 1437/7/14هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحق عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### **الناحية الموضوعية:**

**البند الأول: انتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط بشأن الأعوام من 2005م حتى 2008م.**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على انتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط للسنوات من 2005م إلى 2008م للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به في هذا الخصوص وذكر أن النظام الضريبي ينص وتحديد المادة (65) منه على أن المواعيد النظامية المحددة بخمس سنوات تبدأ من نهاية الموعد الختامي المحدد لتقديم الإقرار الضريبي للسنة الضريبية.

(1955)

توضح الفقرة (ب) من المادة (60) من النظام الضريبي المواعيد الختامية لتقديم الإقرار الضريبي أنه يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال 120 يوم من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار وعلاوة على ذلك تنص الفقرة (ب) من المادة (65) على يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي". وحيث أن عملاءنا قدموا الإقرارات الضريبية كاملة خلال المواعيد النظامية ولم يكن لديهم أي قصد للتهرب من سداد الضريبة، فإن الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي لا تنطبق على عملائنا. ولا يوافق عملائنا على وجهة نظر المصلحة وقرار لجنة الاعتراض الابتدائية للمبررات التالية:

- لم تقدم الهيئة دليل لتأييد وجهة نظرها فيما يتعلق بتقديم الشركة للإقرار الضريبي بقصد التهرب الضريبي.  
- ستلاحظون سعادتك بأن الشركة قدمت الإقرار الضريبي الكامل لكافة السنوات وبالتالي لم تكن هناك نية للتهرب الضريبي.  
- كذلك فإن خصم عمولة الوكيل من إجمالي الإيرادات لا يمثل أساساً لتحديد عدم اكتمال الإقرار الضريبي أو تقديم الإقرار بقصد التهرب الضريبي.

- مرفق صور الإقرارات الضريبية المقدمة للسنوات 2012م و2013م والتي تثبت بأن عمولة الوكيل تم التصريح عنها بصورة منفصلة في سطر 10899 والكشف رقم (15) من الإقرارات الضريبية ولو كان لدى الشركة نية للتهرب الضريبي فإنها لن تصرح عن هذه العمولة في الإقرار الضريبي.

- كذلك ستلاحظون سعادتك بأن المصلحة قد جانبها الصواب في فهم أسس تقديم الإقرارات الضريبية لعملائنا. افترضت المصلحة أن الشركة تقدم إقراراتها الضريبية على أساس الأرباح الجزافية وهو أمر غير صحيح مطلقاً.

- نود توجيه عناية سعادتك إلى أن الشركة تقوم بتقديم الإقرارات الضريبية منذ العام 1991م بموجب أسس خاصة اعتمدتها المصلحة لتقديم هذه الإقرارات. مرفق في الملحق رقم (7) صورة خطاب المصلحة. طبقاً للأسس المعتمدة لتقديم الإقرارات يحق لعملائنا المطالبة بخصم المصاريف الضرورية اللازمة لتحقيق الدخل. في هذا الصدد نرفق في الملحق رقم (8) عينة من تقارير المراجعة الصادرة بشأن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة والصادرة من السادة/ "برايس ووتر هاوس كوبرس" في المملكة العربية السعودية. تؤكد هذه القوائم المالية مبلغ عمولة الشركة ..... الذي تم تكبده خلال السنوات أعلاه باعتباره تكاليف ضرورية و لازمة لعملائنا.

- علاوة على ذلك فإن ما أوردته المصلحة من وجهة نظر لا يمكن الاعتماد عليها كأساس للحكم حيث أن موضوع المطالبة بخصم عمولة الوكيل يمثل اختلافاً في وجهة النظر الفنية بين المكلف والمصلحة. ولا يحق للمصلحة أن تعتبر أي اختلاف فني في وجهات النظر بمثابة تهرب ضريبي.

(1955)

- وإثباتاً لوجهة نظر الشركة حول الاختلاف الفني نشير إلى القرار رقم (1080) بتاريخ 15/10/1432هـ للسنوات 2001م حتى 2004م والصادر من اللجنة الاستثنائية الضريبية في حالة عملائنا أنفسهم.
- في هذا الصدد يود عملاؤنا توجيه عناية سعادتكم إلى أن الإقرار قدم في مواعيده النظامية وتمت تعبئته بصورة صحيحة متضمنا كافة التفاصيل، إلا أنه تم فرض غرامة التأخير بسبب ما يلي: -

وجهة نظر المصلحة	رد الشركة على وجهة نظر المصلحة
عدم اكتمال قائمة المركز المالي في الإقرار	استنادا على الأسس الخاصة لتقديم الإقرارات فإنه لا يتعين تقديم القوائم المالية المدققة. عليه فإن أمر اكتمال قائمة المركز المالي أو التصريح عن المعلومات المضمنة فيها في الإقرار الضريبي ليس ذو صلة بهذا الأمر.
عدم تقديم الكشوفات الملحقة بالإقرارات الضريبية	مرفق في الملحق رقم (4) صور الإقرارات الضريبية للسنوات 2012م و2013م لتأكيد تقديم الإقرارات الضريبية على أساس نفس الأسس لكافة السنوات وعدم اعتراض المصلحة على هذا الأمر.
عدم وضوح ختم الشركة	نظرا لطبيعة الإقرارات الضريبية المقدمة فإن معظم الكشوفات لا تنطبق وبالتالي لم يتم تقديم هذه الكشوفات. بناء على طلب المصلحة قدمت الشركة لاحقا صور الكشوف التي توضح عدم وجود أي بيانات.
	قدم عملاؤنا الإقرارات الضريبية مكتملة ومختومة بختم الشركة. لم تتمكن المصلحة من الاطلاع على الختم بصورة جيدة وبالتالي ذكرت بأن ختم الشركة غير واضح. عليه تم تقديم صور معدلة من الإقرارات للمصلحة.

مما تقدم يتضح لسعادتكم بأن الإقرار الضريبي للشركة للسنة المذكورة كان مكتملا وأنه تم سداد غرامة تأخير مبلغ (20.000) ريال فقط لإنهاء هذا الأمر بصورة مرضية مع المصلحة.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه كما جاء في وجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإن المادة (65/ب) من النظام الضريبي نصت على " يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي ، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي " ولا يخفى أن المكلف خصم عمولة الوكيل من صافي الربح التقديري وبنسبة (25%) وهذا يخالف التعليمات كما في الفقرة (5) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية التي نصت على " لا يعتد بأي حسومات من إجمالي الإيرادات كمقاولي الباطن ونحوهم عند الربط التقديري"، حيث لا يصح في حال تقديم الإقرار الضريبي بالأسلوب التقديري حسم أي مصاريف من الأرباح التقديرية كما أن المكلف لم يقدم الإقرار الضريبي لعام 2007م بشكل كامل وتمت مطالبته بسداد الغرامة النظامية المستحقة عن الضريبة للأعوام من 2005م حتى 2008م ، وسدها بشيك بتاريخ 14/7/2007م، وبالتالي ينطبق عليه نص

(1955)

المواد أعلاه، ولذا يحق للهيئة إخطاره بالربط المعدل خلال المهلة التي حددها النظام بعشر سنوات، وبما يتضح معها أن الهيئة أخطرت بالربط خلال المدة النظامية .

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول إقراراته الضريبية للأعوام من 2005م حتى 2008م وإلغاء الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة للأعوام المذكورة بعد المهلة النظامية التي يرى أنه لا يحق للهيئة إجراء الربط بعد انقضائها، في حين تتمسك الهيئة بإجراء الربط الضريبي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالاطلاع على المادة (65) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على أنه "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 ، ب- يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي". والاطلاع على الفقرة (7) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أنها تنص على أنه " إذا لم توافق الهيئة على إقرار المكلف، تشعره بالتعديلات التي أجرتها على إقراره الضريبي، وأسباب التعديل، ومقدار الضريبة والغرامات المترتبة على ذلك، وحقه في الاعتراض، والمدة النظامية المحددة للاعتراض، ويكون الإشعار بالبريد المسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار".

وبما أن الهيئة لم تشعر المكلف بالربط الضريبي لأعوام الاستئناف إلا بتاريخ 2014/5/29م، أي بعد مضي خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية، وحيث أنه لم يثبت عدم تقديم المكلف إقراراته الضريبية أو عدم صحتها بقصد التهرب الضريبي، وتطبيقاً للأحكام النظامية أعلاه، تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه إلغاء الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة وقبول إقراراته الضريبية للأعوام من 2005م حتى 2008م.

**البند الثاني: فرض ضريبة الدخل عن طريق استبعاد مصاريف العمولة المتكبدة من قبل شركة .....**  
**للسنوات 2005م إلى 2013م.**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) برفض اعتراض المكلف على استبعاد العمولة عند احتساب ضريبة الدخل للسنوات من 2005م إلى 2013م للحثيات الواردة في القرار.

(1955)

استأنف المكلف القرار فيما قضى به في هذا الخصوص وذكر أن المرسوم الملكي رقم م/22 بتاريخ 1422/5/16هـ ليس ذا صلة في حالة عملائنا وذلك لأن هذا المرسوم يتعلق بالمقاولين الأجانب ووكلائهم السعوديين. إن محور اعتراض عملائنا يتعلق بالمطالبة بخصم عمولة الوكيل المصرح عنها في الإقرارات الضريبية بموجب الأسس الخاصة المعتمدة لتقديم هذه الإقرارات، وأنه بموجب الأسس الخاصة المتفق عليها مع المصلحة لا يقوم عملائنا بتطبيق أسس الأرباح الجزافية وبالتالي فإن المادة (5/16) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تطبق على حالتهم. وبما أن الشركة تطبق الأسس الخاصة لتقديم الإقرارات وبما أن العمولة تم تكبدها لتحقيق الدخل يتضح صحة ما قام به عملائنا بشأن خصم مصاريف العمولة باعتبارها تكاليف واجبة الخصم. والشركة طالبت بخصم العمولة المدفوعة إلى الشركة ..... لأغراض حساب ضريبة الدخل وذلك لأنها دفعت فيما يتصل بتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة للسنوات أعلاه ، علماً أن معيار خصم المصاريف الوارد في المادة (12) من النظام الضريبي والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، سواء كانت مسددة أو مستحقة ، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية ، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من النظام ، والمادة التاسعة من اللائحة التي تبين أن 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 0

ج - أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية 0

د - ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.

يطلب عملائنا من سعادتكم توجيه المصلحة الأخذ في الاعتبار ما ذكرته الشركة في هذا الصدد والمستندات المقدمة من قبل الشركة تأييداً لمطلبها بوجوب خصم مصاريف العمولة لاحتساب الإيرادات الخاضعة للضريبة. وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه كما جاء في وجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإنه تم رفض العمولة بناءً على المرسوم الملكي رقم (م/22) وتاريخ 1422/5/16هـ الذي نص على " إلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/2) وتاريخ 1398/1/21هـ"، إضافة إلى أن المكلف يحاسب تقديري ولا يتم خصم أية مصاريف في المحاسبة التقديرية، طبقاً للمادة 16 من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

(1955)

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم العمولة المدفوعة إلى الشركة ..... للسنوات من 2005م حتى 2013م ضمن المصروفات جائزة الحسم لأغراض الضريبة، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسمها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبالاطلاع على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن المكلف يحتسب الدخل الخاضع للضريبة في إقراراته الضريبية بخضم تكلفة برامج الحاسب الآلي في المملكة وعمولة الوكيل من إيرادات عمليات برامج الحاسب الآلي بالمملكة، حيث أن تكلفة برامج الحاسب الآلي احتسبت على أساس تقديري بتوزيع تكاليف شركة ..... (الأم) وفقاً للمعادلة التالية:

(تكلفة برامج الحاسب الآلي الموحدة) مقسوماً على (إيرادات برامج الحاسب الآلي الموحدة) ب (المائة).

كما تحتسب عمولة الوكيل بنسبة 25% من إيرادات عمليات المملكة.

وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات، وتمثل الدفاتر والسجلات المحاسبية وما يعد بشأنها من قوائم مالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء، ويجوز له في حال عدم مسك دفاتر وسجلات محاسبية اختيار احتساب الضريبة على أساس تقديري، وحيث أن تكاليف المكلف الخاصة بالبرامج تم احتسابها بشكل تقديري، وهنا يعد تحميل المكلف إقراراته الضريبية بعمولة التسويق باعتبارها مصروفاً هو خلط بين المحاسبة بموجب الدفاتر والسجلات المحاسبية وما يعد بشأنها من قوائم مالية والمحاسبة بناءً على الأساس التقديري حيث لا يمكن إفراد عنصر من عناصر القوائم المالية بذاته ليكون حجة في إعادة احتساب الوعاء الضريبي فإما أن يحتسب الوعاء على أساس القوائم المالية أو على الأساس التقديري ولا يمكن الخلط بينهما، وحيث أن اللجنة في البند الأول من هذا القرار أيدت استئناف المكلف في طلبه إلغاء الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة وقبول إقراراته الضريبية للأعوام من 2005م حتى 2008م، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه حسم العمولة المدفوعة إلى الشركة ..... للسنوات من 2009م حتى 2013م ضمن المصروفات جائزة الحسم لأغراض الضريبة.

#### **البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة الافتراضية للسنوات 2005م حتى 2013م.**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) بفرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة التقديرية للسنوات من 2005م إلى 2013م، للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به في هذا الخصوص وذكر أنه كما هو مبين أعلاه اعتمدت المصلحة الأسس الخاصة لتقديم الإقرار الضريبي والتي يتم على ضوءها تقديم المستندات المؤيدة للإيرادات والتكاليف. عليه يتضح بأن عملاءنا لا يقدمون

(1955)

الإقرار الضريبي على أساس جزافي أو تقديري. ونود توضيح الأحكام التي يتم بموجبها فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة الواردة في المادة (68) من النظام الضريبي، التي تنص على "يجب على كل مقيم سواء 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 وفقاً للأسعار الآتية : " والمادة (63) من اللائحة التنفيذية من النظام التي تنص على "يقصد بالأرباح الموزعة : أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم ، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة" ، عليه وطبقاً لنظام ضريبة الدخل السعودي ولائحته التنفيذية ، تفرض ضريبة الاستقطاع في حالة تحويل الأرباح الموزعة أو توزيعها لجهة غير مقيمة ، و يطلب عملاً من اللجنة الموقرة الأخذ في الاعتبار أنه في الحالة الحالية فإن شركة ..... لم تقم بتحويل أي توزيعات أرباح ولم تقدم الإقرار الضريبي على أساس جزافي، عليه فإن الشركة لا تخضع لضريبة الاستقطاع عن الأرباح الموزعة الافتراضية.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه كما جاء في وجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإنه تم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة وهي الأرباح الصافية بعد خصم ضريبة الدخل من الأرباح التي تم احتساب ضريبة الدخل عليها.

#### 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 استقطاع على الأرباح الموزعة المحتسبة على أساس تقديري للأعوام من 2005م حتى 2013م، في حين تتمسك الهيئة بفرض ضريبة استقطاع عليها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن المكلف قدم اقراراته الضريبية للأعوام من 2005م حتى 2013م محتسباً تكاليفه على أساس تقديري، وأن الهيئة فرضت ضريبة استقطاع أرباح موزعة بنسبة 5%، على الأرباح المحتسبة بموجب اقراراته الضريبية وفقاً للأساس التقديري بعد حسم ضريبة الدخل منها.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص 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 : 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة..." ، وباطلاع اللجنة على الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أنها تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:

أرباح موزعة 5% ...".

(1955)

وحيث أن احتساب الأرباح للأغراض الضريبية إما أن تحتسب على أساس القوائم المالية أو على الأساس التقديري ولا يمكن الخلط بينهما، واللجنة في البند الثاني من هذا القرار رفضت استئناف المكلف في طلبه حسم المصروفات من أرباحه المحتسبة على أساس تقديري، وضريبة 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، فإن اللجنة ترى أن تلك الأرباح التي احتسبها المكلف في إقراراته الضريبية تعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة وفي حكم الأرباح الموزعة التي تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، ولا تعد مطالبة الهيئة له بها تعديلاً في إقراراته التي سبق وقدمها، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم مطالبته بضريبة الاستقطاع عليها للأعوام من 2005م حتى 2013م.

#### **البند الرابع: فرض غرامة تأخير.**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/3) برفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف القرار فيما قضى به في هذا الخصوص وذكر بأنه لا يوافق على اجراء المصلحة في فرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستند على المادة 77/1 من نظام ضريبة الدخل. لأنها لا تنطبق عليه تنطبق فقط للتأخير في سداد الضريبة وبالتالي لا ينطبق على الربط الضريبي المعنى، وعلاوة على ذلك استندت المصلحة على المادة (1/68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي أوردت الحالات الأخرى التي تفرض فيها غرامة تأخير 1% من الضريبة غير المسددة عن كل 30 يوم تأخير، والفقرات (أ) و (ج) و (د) و (هـ) من المادة المذكورة لا تطبق على حالة عملائنا. طبقاً للفقرة (ب) من المادة أعلاه تدفع غرامة التأخير عن كل 30 يوم تأخير اعتباراً من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي. وفيما يتعلق بالفقرة (ب) من المادة (68) من النظام، يجوز للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يوماً من استلام خطاب الربط حسب ما هو مبين في المادة (66) من نظام ضريبة الدخل. كما تنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة 68 من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والضريبة المعجلة. تحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد. ونوضح بان الضريبة المستحقة تم تعريفها في الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية للنظام والتي تنص على "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 تجر به المصلحة.

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



(1955)

وتنص الانظمة علي فرض غرامة التأخير بموجب الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل. وفي حالة التأخير في سداد الضريبة عندما تصبح نهائية سواء كان ذلك بعد قبول المكلف للربط او انتهاء اجراءات الاعتراض. عليه فان غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائي بموجب الأنظمة. علاوة على ذلك لم تقصد الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة 68 من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على معاقبة المكلف بالنسبة للتأخير في تحديد مبلغ الضريبة المستحق نتيجة للتأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف.

استنادا على ما ذكر أعلاه نعتقد بأن غرامة التأخير لا مجال لفرضها في هذه الحالة وفقا للفقرة رقم (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وفي حالة تطبيق المواد أعلاه 68، (1/71 و2) من اللائحة التنفيذية على حالة عملائنا فان ربط المصلحة لا يعتبر نهائي. وبالتالي ليست هناك ضريبة مستحقة للافتراض بان عملائنا تأخروا في السداد. عليه وبما انه لم يصدر قرار نهائي من اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم بخصوص البنود المختلف عليها، لا تستحق غرامة تأخير. وقد صدرت مجموعة من القرارات من اللجنة الاستئنافية الضريبية (القرار رقم 1333 لسنة 1434هـ والقرار رقم 1355 لسنة 1435هـ) حيث أقرت اللجنة الموقرة بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه كما جاء في وجهة نظر الهيئة بالقرار الابتدائي فإنه تم فرض غرامة تأخير في السداد طبقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على "....، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير ...،".

#### 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 غرامة تأخير في السداد على فرق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع للأعوام من 2005م حتى 2013م، في حين تتمسك الهيئة بفرضها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (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 أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة ، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في

(1955)

الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام" ، ونصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي :

1-... وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد"، ونصت المادة (68) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ في الفقرة (1/ب وهـ) على "1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% 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 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 اللجنة في البند الأول من هذا القرار أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل إقراراته الضريبية ببند عمولة الوكيل للأعوام من 2005م حتى 2008م، فإن غرامة تأخير السداد المحتسبة عليها تسقط لسقوط أصلها، أما فرق ضريبة الدخل للأعوام من 2009م حتى 2013م ، وضريبة الاستقطاع على بند الأرباح الموزعة المحتسبة على أساس تقديري بموجب الإقرارات الضريبية للأعوام من 2005م حتى 2013م التي تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية ، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة تأخير سداد عليها على أن يتم احتسابها بنسبة 1% عن كل ثلاثين تأخير من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد.

#### **القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

#### **أولاً: الناحية الشكلية.**

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (11) لعام 1437هـ من الناحية الشكلية.

#### **ثانياً: الناحية الموضوعية.**

1 - تأييد استئناف المكلف في طلبه إلغاء الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة وقبول إقراراته الضريبية للأعوام من 2005م حتى 2008م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

(1955)

2/أ. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل اقراراته الضريبية بالعمولة المدفوعة إلى الشركة ..... للأعوام من 2005م حتى 2008م، وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب. رفض استئناف المكلف في طلبه حسم العمولة المدفوعة إلى الشركة ..... للأعوام من 2009م حتى 2013م ضمن المصروفات جائزة الحسم لأغراض الضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم مطالبته بضريبة استقطاع أرباح موزعة للأعوام من 2005م حتى 2013م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/أ. تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير في السداد على فرق ضريبة الدخل للأعوام من 2005م حتى 2008م لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب. رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير في السداد على فرق ضريبة الدخل للأعوام من 2009م حتى 2013م، وضريبة استقطاع أرباح موزعة للأعوام من 2005م حتى 2013م، على أن يتم احتسابها بنسبة 1% من فرق الضريبة عن كل ثلاثين يوم تأخير من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، وتأييد 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،**