الاعتراضات الزكوية والضريبية
في المملكة العربية السعودية: نظرة تحليلية

مجلة جامعة الملك سعود –العلوم الإدارية، المجلد (19) العدد الأول (2009م)

محمد بن سلطان القباني السهلي

أستاذ المحاسبة المساعد . جامعة الملك سعود بالرياض

يحيي بن علي الجبر

أستاذ المحاسبة المساعد . معهد الإدارة العامة بالرياض

قدم للنشر في 1426/8/28هـ ؛ وقبل للنشر في 1427/2/19هـ

الاعتراضات الزكوية والضريبية

في المملكة العربية السعودية: نظرة تحليلية

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى عرض وتحليل خصائص الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية. حيث بيّنت نتائج الدراسة أن آلية الاعتراض المعمول بها حالياً تؤدي بشكل عام إلى طول الفترة اللازمة للبت في الاعتراضات. فلقد أظهرت الدراسة أن الاعتراضات بشكل عام تتطلب مدة 1117 يوماً لكي يتم البت فيها من قبل لجنة الاعتراض الابتدائية. وأن الاعتراضات الزكوية تستغرق فترة زمنية أكبر (1338 يوماً) للبت فيها مقارنة بالاعتراضات الضريبية (844 يوماً) حيث يسهم تعدد الجوانب والآراء الفقهية التي يمكن أن ترتبط بالاعتراضات الزكوية في إطالة الوقت اللازم لدراستها ثم البت فيها. كما اظهرت نتائج الدراسة أن متوسط قيمة الاعتراضات التي تنظر فيها اللجنة الابتدائية يبلغ 48.479.878 ريالاً مما يؤكد أهمية العمل على تسريع عملية البت في الاعتراضات حيث أن تأخر البت فيها يترتب عليه تأخر الاستفادة من مبالغ مستحقة ذات أقيام كبيرة نسبيا. كما بيّنت نتائج الدراسة أن اكثر بنود الاعتراض الزكوي تكرارا في عينة الدراسة كانت على التوالي: الاستثمارات ، والمخصصات والاحتياطيات، والمصروفات الإدارية والعمومية ، والأصول الثابتة واستهلاكاتها ، والخسائر المرحلة. أما بالنسبة لبنود الاعتراض الضريبي الاكثر تكرراً فهي مرتبطة بـ: مصاريف المركز الرئيسي والخدمات الفنية المؤداة بالخارج، ومصاريف التأمينات والتقاعد المدفوعة في الخارج ، والمصاريف الإدارية والعمومية ، ومكافآت وحوافز الموظفين ، والاعتراف بالإيرادات على التوالي. وتبرز نتائج الدراسة الحاجة إلى تطوير الآلية المتبعة حاليا من اجل تسريع عملية الفصل في الاعتراضات. كما تشكل هذه النتائج نقطة انطلاق لدراسات مستقبلية يمكن من خلالها العمل على وضع الحلول المناسبة لمعالجة البنود الأكثر خلافاً بين المصلحة والمكلفين زكويا أو ضريبيا. وبشكل عام فإن نتائج هذه الدراسة تسهم في مساعدة القائمين على النظام الزكوي والضريبي في تطوير عملية الاعتراض إجرائياً وموضوعياً.

1- مقدمة :

اهتمت الدراسات التي تناولت محاسبة الزكاة والضريبة في المملكة العربية السعودية بعدد من الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بنظام الزكاة ونظام ضريبة الدخل. فبعض الدراسات مثلاً ركز على بيان الأساس الفكري لمحاسبة الزكاة والضريبة (الفيصل [12]، محمد [14] ، ندى [16]) في حين تناولت دراسات أخرى الجوانب المرتبطة بمفاهيم قياس الوعاء الزكوي أو الضريبي والمشكلات التي تعترض هذا القياس (رفاعي [5] ، السلطان [9] و [8]، المنيف [15]). إلا أنه يلاحظ عدم وجود أية دراسات تتناول جانب الاعتراض في النظام الزكوي والضريبي والتي يمثل أحد الركائز الهامة لهذا النظام.[1] وتسعى هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على هذا الجانب وذلك من خلال دراسة خصائص الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية بالتطبيق على قرارات لجان الاعتراض الابتدائية.

[1] تناول البيوك [2] في مقالة صحفية الإيضاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة والتي أفصحت عنها الشركات المساهمة في قوائمها المالية. وعلى الرغم من أهمية الموضوع الذي تطرقت إليه المقالة إلا أنها لا تمثل دراسة علمية منهجية.

2- أهمية وأهداف الدراسة :

بالإضافة إلى الأهمية الشرعية للزكاة باعتبارها الركن الثالث من أركان الإسلام، فإن للزكاة والضريبة أهمية اقتصادية كبرى؛ كونها من الموارد الهامة للدولة في المملكة العربية السعودية قديماً وحديثاً. ولذلك سعت الدولة إلى تطوير وتحديث النظام الزكوي والضريبي ، فقامت بإصدار النظام الضريبي الجديد ولائحته التنفيذية في عام 1425هـ (2004م) ، وبتطوير لائحة جديدة لإجراءات جباية فريضة الزكاة من المتوقع أن تصدر قريباً. كما تنفذ مصلحة الزكاة والدخل (وهي الجهة المسئولة عن متابعة وتحصيل الزكاة والضريبة في المملكة العربية السعودية) حالياً مشروع تطوير شامل يهدف إلى تحديث الأنظمة واللوائح والإجراءات والنماذج وآلية تنفيذ الأعمال بالمصلحة. ومع ذلك فإن النظام الزكوي والضريبي في المملكة لا يزال يواجه تحديات إجرائية وموضوعية يجب التعرف عليها بهدف معالجتها خصوصاً في ظل رغبة المملكة الرامية إلى تعزيز وجذب مزيد من الاستثمارات الوطنية والأجنبية خصوصا في ظل انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية.

وتتمثل أهمية هذه الدراسة في أنها تعرض وتحلل خصائص الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة ، وذلك للتعرف على الواقع الحالي لها بغرض تحسس نقاط الضعف والقصور من أجل مساعدة القائمين على النظام الزكوي والضريبي في المملكة على تطوير إدارة عملية الاعتراض إجرائياً وموضوعياً. كما تأمل هذه الدراسة أن تكون إضافة لحقل البحث المحاسبي في المملكة بما تقدمه من نتائج

يمكن أن تسهم في فتح آفاق جديدة للبحث التطبيقي لمواضيع الزكاة والضريبة في المملكة. وهذه الإضافة من الأهمية بمكان بسبب قلة البحوث المحاسبية في مجال الزكاة والضريبة. فلقد أظهر الحيزان [4] أن حقل الزكاة والضريبة جاء في المرتبة الأخيرة (ستة أبحاث) من حيث عدد البحوث المحاسبية التي أجريت في المملكة خلال الفترة من 1980م إلى 2000م.

وتهدف هذه الدراسة خاصة إلى تحليل خصائص الاعتراضات الزكوية والضريبية من حيث :

1. طبيعة مواضيع البنود محل الاعتراض.
2. قيم الاعتراضات.
3. المدة الزمنية للربط النهائي على المكلف. [2]
4. المدة الزمنية الإجمالية اللازمة للبت في الاعتراضات.
5. المدة الزمنية التي تستغرقها مصلحة الزكاة والدخل لإحالة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية.
6. المدة الزمنية التي تستغرقها لجنة الاعتراض الابتدائية للبت في الاعتراضات.

3- منهجية الدراسة :

[2] مصطلح الربط المستخدم في الدراسة يعني عملية تحديد مقدار الزكاة المستحقة أو مقدار الضريبة المستحقة على المكلف. والمكلف هو الشخصية الطبيعية أو الاعتبارية الخاضعة للزكاة الشرعية أو ضريبة الدخل.

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي الذي يقوم على تجميع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، ومن ثم تحليل نتائج الدراسة و تقديم بعض التفسيرات العملية والنظرية لتلك النتائج. ويعد هذا المنهج أكثر المناهج تناسباً مع أهداف الدراسة.

وفيما يلي أقسام هذه الدراسة التي تتناول بشكل رئيسي إجراءات الاعتراض ونتائج الدراسة الوصفية ثم الخلاصة والتوصيات.

4- إجراءات الاعتراض :

يعتبر نظام جباية الزكاة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (8634/28/2/17) وتاريخ 1370/6/29هـ المرجع النظامي لأحكام جباية الزكاة. كما أن نظام ضريبة الدخل الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ والذي حل محل نظام ضريبة الدخل القديم الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321/28/2/17) وتاريخ 1370/1/21هـ هو المرجع النظامي والرئيسي لأحكام ضريبة الدخل المطبقة في المملكة.[3] وعلى الرغم من أن الاعتراضات الضريبية (دون الزكوية) التي تتناولها الدراسة الحالية تخضع للنظام الضريبي القديم ، إلا أن نتائج هذه الدراسة يمكن الاستفادة منها في تطوير إدارة عملية الاعتراض الضريبي إجرائياً وموضوعياً حتى في ظل النظام الضريبي الجديد ؛ لأن آلية الاعتراض لم تتغير في ظل النظام الجديد.

هذا ولقد نصت الأنظمة الزكوية والضريبية على قيام المكلف بتقديم الإقرار الزكوي أو الضريبي إلى مصلحة الزكاة والدخل وفقاً للنماذج

---

[3] تنطبق أحكام النظام الجديد على السنوات الضريبية التي تبدأ بعد 1425/6/13هـ الموافق 2004/7/30م (المادة الرابعة و السبعون، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل).

التـي تعتمدها المصلحة و خلال المدة النظامية المقررة، ودفع المبلغ المستحق بموجب إقراره. وهذا الإقرار الذي يُعرف بالربط أو الإقرار الابتدائي هو بيان يوقع عليه المكلف يتم من خلاله تحديد الوعاء الزكوي ومقدار الزكاة المستحقة وفقاً لمتطلبات نظام جباية الزكاة أو مقدار الضريبة المستحقة وفقاً لنظام ضريبة الدخل. وتقوم المصلحة بعد استلام هذا الإقرار بإجراءات الفحص والربط النهائي والتي يقصد بها التأكد من قيام المكلف بتطبيق الأنظمة والتعليمات المحددة لمقدار الزكاة أو الضريبة. وفي حالة عدم موافقة المصلحة على إقرار المكلف، فإنها تشعره بالتعديلات التي أجرتها على إقراره، وأسباب التعديل ، ومقدار الزكاة أو الضريبة وأي غرامات مترتبة على التعديل وحقه في الاعتراض.

ففي حال موافقة المكلف على ربط المصلحة ، فإنه يقوم بدفع المبالغ الإضافية المستحقة ، ومن ثم الحصول على شهادة نهائية تفيد بإنهائه لالتزاماته الزكوية والضريبية. أما في حال عدم موافقته ، فلقد أعطت الأنظمة الزكوية والضريبية المكلف الحق في الاعتراض على الربط الذي أجرته المصلحة خلال المدة النظامية المحددة بستين يوماً من تاريخ تسلمه لخطاب الربط من المصلحة. ويجب أن يتم الاعتراض بموجب مذكرة مسببة يقدمها المكلف مباشرة إلى المصلحة. وبناء على ذلك تقوم المصلحة بدراسة الاعتراض ، وإذا اقتنعت بصحته وفقاً لما قدم لها من مبررات ومستندات ، فلها أن تقبل الاعتراض أو جزء منه وتخطر المكلف بالربط المعدل على هذا الأساس ، وفي حالة عدم قبول المصلحة بمبررات الاعتراض ، يجب عليها أن ترفع الاعتراض إلى

لجنة الاعتراض الابتدائية.

وتشكل لجنة الاعتراض الابتدائية بقرار من وزير المالية ، وذلك لتتولى الفصل في الخلافات الزكوية والضريبية التي تنشأ بين المصلحة والمكلفين. وتتكون اللجنة من رئيس وثلاثة أعضاء على الأقل من المتخصصين في مجال المحاسبة ، والأنظمة ، والضرائب ، أحدهم من موظفي المصلحة. ويوجد في المملكة ست لجان اعتراض ابتدائية ، ثلاث منها في الرياض ، واثنتان في جدة وواحدة في الدمام.

وتقتضي أنظمة الزكاة والضريبة بأن تصدر اللجنة قرارها في الاعتراض بعد سماع آراء كل من المصلحة والمكلف. حيث يلزم النظام رئيس اللجنة أن يخطر كلاً من المصلحة والمكلف بالتاريخ الذي تحدده اللجنة لجلسة الاستماع من أجل أن يعرض كل من الطرفين مبرراتهما وتقديم ما لديهما من مستندات. ويحق للجنة إذا تخلف أحد الطرفين أو كلاهما عن الحضور أن تصدر قرارها وفق الوقائع والمستندات المعروضة عليها.

وتصدر اللجنة قراراتها بأغلبية الأصوات ، وإذا تساوت الأصوات يغلب الرأي الذي يُصوِّت معه الرئيس. إلا أنه لا يجوز أن يقل ربط الزكاة أو الضريبة في قرار اللجنة عما أقر به المكلف ، ولا أن يتجاوز ربط المصلحة. وتعتبر قرارات لجنة الاعتراض الابتدائية نهائية ما لم يتم استئنافها من أحد الطرفين خلال المدة المحددة. ويجوز للمصلحة أو المكلف استئناف قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية خلال ستين يوماً من تاريخ الإبلاغ بالقرار. كما يجوز للمصلحة أو المكلف التظلم من قرار اللجنة الاستئنافية أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من

تاريخ الإبلاغ بالقرار.

ولا يجب على المكلف عند تقدمه بالاعتراض إلى اللجنة الابتدائية دفع أي مبالغ مستحقة (مرتبطة بالبنود المعترض عليها) نتجت عن التعديلات التي أجرتها المصلحة على إقراره. ولكن إذا رغب المكلف في استئناف قرار لجنه الاعتراض الابتدائية فيجب عليه تسديد الالتزام الزكوي أو الضريبي للمصلحة كما حدده قرار اللجنة الابتدائية.

هذا وتقوم المصلحة بإيداع مبالغ الزكاة المحصلة في حساب خاص للزكاة في مؤسسة النقد العربي السعودي ، وتخصص تلك الأموال بالكامل لصندوق الضمان الاجتماعي التابع لوزارة الشئون الاجتماعية وذلك حسب توجيه المرسوم الملكي رقم1/5/61 وتاريخ 1/5 /1383هـ كما يتم إيداع مبالغ ضريبة الدخل المحصلة لحساب الخزينة العامة (الفارس[10]).

5- مجتمع وعينة الدراسة :

يشمل مجتمع الدراسة القرارات الصادرة من لجان الاعتراض الزكوية الضريبية في المملكة . ويوجد في المملكة عند القيام بالدراسة خمس لجان اعتراض ابتدائية ثلاث منها في الرياض ، ولجنة في جدة ، ولجنة في الدمام.[4] وتتكون عينة هذه الدراسة من قضايا الاعتراض الزكوي و الضريبي التي تم إصدار قرارات بشأنها من قبل لجنتين من أصل ثلاث لجان اعتراض زكوية ضريبية ابتدائية مقرها مدينة الرياض. وقد تم الحصول على قرارات تلك اللجنتين مباشرة من أمانة اللجان. [5] ولم

---

[4] تم احداث لجنة ثانية في مدينة جدة خلال عام 1426هـ.

[5] سمح قرار مجلس الوزراء بتاريخ 1423/6/17هـ للجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي بنشر الأحكام والقرارات الصادرة عنها.

يتسَنَّ الحصول على قرارات اللجنة الثالثة. ولقد تم استخلاص بيانات قضايا الاعتراض من خلال القراءة التفصيلية للقرارت ثم استخلاص البيانات محل الدراسة.

وتغطي قرارات الاعتراض التي تشملها العينة فترة سنتين كاملتين للأعوام 1424هـ (2003م/2004م) و 1425هـ (2004م/2005م). ويمثل هذان العامان آخر فترة تتوافر عنها مجموعة قرارات اعتراض صادرة عن لجان الاعتراض الابتدائية. ويبلغ مجموع قرارات الاعتراض التي أصدرتها اللجنتين عن السنتين 1424هـ و 1425هـ عدد 140 قراراً. وتم استبعاد 6 قرارات لعدم كفاية البيانات فكانت العينة النهائية التي اعتمدت عليها الدراسة عدد 134 قرار اعتراض منها 60 اعتراضاً ضريبياً و74 اعتراضاً زكوياً.

6- نتائج الدراسة :

1/6 طبيعة مواضيع بنود الاعتراض :

تتنوع مواضيع الاعتراضات التي تنظرها اللجان الابتدائية. ويتناول هذا الجزء من هذه الدراسة مواضيع بنود الاعتراضات الأكثر حدوثاً في عينة الدراسة.[6] ولهذا التناول أهمية كبيرة لأنه يقدم صورة عن الواقع الحالي لطبيعة مواضيع الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة مما يفتح آفاق جديدة للبحث من اجل ايجاد الحلول لمعاجلة مواضيع الاعتراضات تلك. ويعرض القسم 1/1/6 والقسم 2/1/6 التاليان مواضيع البنود حسب الاعتراضات الزكوية والضريبية على التوالي.

---

[6] جاءت الشركات التي تمارس الأعمال التجارية وأعمال المقاولات في المرتبة الاولى من حيث استحواذها على اكبر عدد من قرارات البت في الاعتراض التي اصدرتها اللجنة تليها الشركات الصناعية ثم شركات التأمين ثم البنوك.

1/1/6 الاعتراضات الزكوية :

يعرض الجدول رقم 1 التالي مواضيع بنود الاعتراضات الزكوية الأكثر حدوثاً ومتوسط قيمتها. حيث تأتي بنود الاستثمارات في المرتبة الأولى من حيث تكرر حدوثها ومن حيث قيمتها أيضاً. حيث يوجد 35 بند اعتراض متعلقة بالاستثمارات وبمتوسط قيمة بلغ 67.046.459 ريالاً.

ويعود السبب في ارتباط كثير من الاعتراضات الزكوية بالاستثمارات إلى اختلاف معاملة الاستثمارات من ناحية محاسبية عنها من ناحية زكوية. فالاستثمارات تصنف محاسبياً إلى أوراق مالية للاتجار، وأوراق مالية متاحة للبيع، وأوراق مالية يتم الاحتفاظ بها إلى تاريخ الاستحقاق وذلك حسب المعيار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. في حين يتم تصنيف الاستثمارات زكوياً إلى عروض تجارة تخضع للزكاة الشرعية، وعروض قنية لا تخضع للزكاة الشرعية. وتظهر قرارات الاعتراض أن كثيراً ما ينشأ خلاف حول تصنيف الأوراق المتاحة للبيع. فقد ترى المصلحة أن تلك الأوراق من قبيل عروض التجارة ومن ثم تجب فيها الزكاة في حين يرى المكلف أنها ليست من الأوراق المالية المعدة للاتجار؛ لذا فهي من عروض القنية التي لا تجب فيها الزكاة.

جدول رقم 1
تكرار بنود الاعتراضات الزكوية ومتوسط قيمتها

موضوع بنود الاعتراض	تكرار البند	متوسط قيمة بند الاعتراض *
الاستثمارات	35	67.046.459 ريال
المخصصات والاحتياطيات	21	10.095.870

المصروفات الإدارية والعمومية	20	2.468.553
الأصول الثابتة و استهلاكاتها	14	2.828.277
الخسائر المرحلة	13	29.941.696

* متوسط قيمة بند الاعتراض يشمل الاعتراضات التي توافرت بيانات عن أقيامها.

وتأتي حالات أو بنود الاعتراض المتعلقة بموضوع المخصصات والاحتياطيات في المرتبة الثانية من حيث من حيث تكرار حدوثها ، حيث تكررت بمعدل 21 مرة. أما متوسط قيمة بنود المخصصات والاحتياطيات فبلغ10.095.870 ريالاً. وتكرار الاعتراض على المخصصات والاحتياطيات يرتبط بالخلاف حول نظامية بعض المخصصات. فعلى سبيل المثال ، لا تسمح المصلحة بحسم المخصصات (باستثناء مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة للبنوك) من وعاء الزكاة في سنة تكوينها ؛ إذ تعتبرها مصاريف غير حقيقية ، وتسمح فقط باستقطاعها من الوعاء في سنة التحقق. وتبرز الحاجة إلى ضرورة دراسة طريقة معالجة المخصصات التي تنتهجها المصلحة ؛ فكثير من المخصصات التي ينشئها المكلف تعتبر ضرورية لمزاولة نشاطه ، كما أن هناك عدداً من المخصصات التي يُلزم المكلفون نظاماً بإنشائها مثل مخصص مكافأة ترك الخدمة (السلطان، 1997). ولذلك فعدم سماح المصلحة بحسم المخصصات من وعاء الزكاة إلا في سنة التحقق يحتاج إلى إعادة نظر.

ثم تأتي المصروفات الإدارية والعمومية في المرتبة الثالثة من حيث تكرار الاعتراضات وبمعدل 20 مرة . كما بلغ متوسطها 2.468.553

ريـالاً. ومـن المصـروفات التـي تـدخل فـي هـذا النـوع التبرعـات والإكراميـات والعمـولات. وعامـة فـإن الخـلاف حـول هـذه المصـاريف يتعلـق إمـا بمسـألة الإثبـات المحاسـبي لهـذه المصـاريف أو بمـدى اقتنـاع المصلحة بأن هذه المصاريف لازمة وضرورية لمزاولة النشاط.

وتأتي بنود الاعتراض المتعلقة بموضوع الأصول الثابتة واستهلاكاتها فـي المرتبـة الرابعـة بمعـدل تكـرار14 مـرة . وقـد بلـغ متوسـط قيمتهـا 2.828.277 ريالاً. وتتمحور كثير من حالات الاعتراض تلك بـالخلاف حول نسب الاستهلاك التـي يأخذ بهـا المكلـف ؛ فالمصـلحة تتقيد بـالقرار الـوزاري رقـم (19969/4) المـؤرخ فـي 1392/12/6هـ فيمـا يتعلـق بنسب الاستهلاك في حين يطبق المكلف نسباً مختلفة. ومن الأمور التـي تثير الخلاف بين المصلحة و المكلفين في هذا الصدد ما يتعلق بفروق الاستهلاك الزائدة والتي تنشأ عندما يحمل المكلف السنوات الأولـى من استخدام الأصل بمصاريف استهلاك أقل من تلك التي تعتمدها المصلحة ، ثم يطالب المكلف بترحيل الفرق بين الاستهلاك الفعلي و الاستهلاك المعتمد من المصلحة إلى السنوات اللاحقة .

وأخيـراً تـأتي الخسـائر المرحلـة فـي المرتبـة الخامسـة بعـدد 13 حالـة اعتـراض مرتبطـة بهـا. أمـا متوسـط قيمـة الاعتـراض فقـد بلـغ 29.941.696 ريـالاً للحالـة. وعلـى الـرغم مـن أن الخسـائر المرحلـة جاءت في المرتبـة الخامسـة من ناحيـة التكرار فإنهـا جـاءت فـي المرتبـة الثانية من ناحية متوسط قيمة حالات الاعتراض وذلك بعد الاستثمارات. وعلى الرغم من جواز حسم الخسائر المرحلـة من الوعـاء الزكـوي وفقـاً لتعمـيم المصـلحة رقـم 3/148 المـؤرخ فـي 1408/12/20هـ ، إلا أن

الخلاف عادة ينشأ حول مبلغ الخسارة الواجب حسمه. فيطالب المكلف عادة بحسم الخسارة طبقاً لدفاتره في حين تقوم المصلحة فقط بحسم ما سبق أن أُعتمد من خسائر السنوات السابقة بموجب التسويات النهائية التي صدرت عن المصلحه في حينها.

وتبرز النتائج السابقة حول تكرار الاعتراضات الزكوية على بنود معينة ضرورة دراسة المعالجة الحالية لتلك البنود ووضع الحلول لمعالجتها لتقليل الاعتراض حولها. ويمكن أن تشكل النتائج السابقة نقطة انطلاق لدراسات مستقبلية يمكن من خلالها العمل على وضع المعالجات لتلك البنود.

2/1/6 الاعتراضات الضريبية :

يتناول هذا القسم أكثر مواضيع بنود الاعتراضات الضريبية تكراراً خلال فترة الدراسة. ويوضح الجدول رقم 2 التالي أن مصاريف المركز الرئيسي والخدمات الفنية المؤداة بالخارج تأتي في المرتبة الأولى بتكرار بلغ 24 حالة وبمتوسط قيمة قدرها 9.822.120 ريالاً. ومن الأمثلة على تلك المصاريف خدمات الأتعاب المهنية والفنية التي تصرف في الخارج بواسطة المركز الرئيسي للمكلف. وتنشأ هذه الاعتراضات عادة بسبب الخلاف حول مدى مساهمة هذه المصاريف في إنتاج الدخل الخاضع للضريبة المحقق في المملكة ، ومن ثم مشروعية تحميل هذا الدخل بجزء من تلك المصاريف.

جدول رقم 2
تكرار بنود الاعتراضات الضريبية ومتوسط قيمتها

موضوع بنود الاعتراض	تكرار البند	متوسط قيمة بند الاعتراض *

مصاريف المركز الرئيسي والخدمات الفنية المؤداة بالخارج	24	9.822.120 ريالاً
التأمينات والتقاعد المدفوعة في الخارج	19	3.458.081
المصاريف الإدارية والعمومية	18	2.253.902
مكافآت وحوافز الموظفين	17	2.343.250
الإيرادات	13	12.455.772

* متوسط قيمة بند الاعتراض يشمل الاعتراضات التي توافرت بيانات عن أقيامها.

وتأتي مصاريف التأمينات والتقاعد المدفوعة في الخارج في المرتبة الثانية من حيث تكرار الاعتراض عليها ضريبياً و ذلك بمعدل 19 مرة وبمتوسط 3.458.081 ريالاً. وهذه الحالات ترتبط عادة بقيام المكلف بدفع تقاعد أو تأمينات اجتماعية خاصة بموظفيه لجهات خارج المملكة. ويرى المكلف أن هذه المبالغ تمثل جزءاً من مصاريف الرواتب والأجور التي يتم دفعها للموظفين الأجانب و التي يُنص عليها عادة في عقد التوظيف . في حين لا تعترف المصلحة إلا بالتأمينات الاجتماعية المدفوعة للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية في المملكة.

وتأتي حالات الاعتراض الضريبي المرتبطة بالمصاريف الإدارية والعمومية في المرتبة الثالثة. حيث تكرر الاعتراض عليها بمقدار 18 مرة وبمتوسط 2.253.902 ريالاً. والواقع أن عمومية وتنوع هذه المصاريف يجعلها محل خلاف خصوصاً فيما يتعلق بمسألة الإثبات والمستندات.

أما حالات الاعتراض المرتبطة بمكافآت وحوافز الموظفين فتأتي في المرتبة الرابعة بتكرار بلغ 17 مرة وبمتوسط 2.343.250 ريالاً.

ويدخل ضمن هذه المصاريف الرسوم المدرسية لأبناء الموظفين ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة. فعلى سبيل المثال ترى المصلحة جواز حسم مكافآت أعضاء مجلس الإدارة للشركات المساهمة السعودية فقط مستندة في ذلك إلى تفسيرها لتعميم المصلحة رقم (1/35) المؤرخ في 1413/3/2هـ ، في حين يرى عدد من المكلفين أن التعميم المذكور يسمح بحسم مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و من ثم تحميلها على الدخل لجميع انواع المنشات وليس فقط للشركات المساهمة .

أما البنود المرتبطة بموضوع الاعتراف بالإيرادات فتأتي في المرتبة الخامسة من حيث التكرار بمعدل 13 مرة وبمتوسط 12.455.772 ريالاً لقيمة الاعتراض. وعلى الرغم من أن حالات الاعتراض المتعلقة الاعتراف بالإيرادات جاءت في المرتبة الخامسة من حيث تكرار الحدوث إلا أنها جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الاعتراضات الضريبية. وتتمحور حالات الخلاف فيما يتعلق بهذا الموضوع حول مسائل تحقق وإثبات الإيراد. ومن الأمثلة على ذلك الخلاف حول إثبات الإيراد لمشاريع المقاولات طويلة الأجل ، حيث تطالب المصلحة المكلف بإثبات الإيراد وفقاً للمستخلصات المالية المقدمة للعميل في حين يمكن أن يقوم المكلف بالإثبات وفقاً لنسبة الإنجاز.

وتبرز النتائج السابقة الحاجة إلى تركيز الاهتمام على إيجاد حلول ملائمة للتعامل مع المشكلات التي تتمحور حولها تلك الاعتراضات ، لرفع كفاءة النظام الضريبي في المملكة.

2/6 قيمة الاعتراضات :

يتناول هذا الجزء من الدراسة قيم مبالغ الاعتراضات. وقد توافرت بيانات لعدد 88 قيمة اعتراض من إجمالي الاعتراضات في العينة. يشير الجدول رقم 3 القسم أ التالي إلى أن متوسط قيمة تلك

الاعتراضات بلغ 48.479.878 ريالاً سعودياً. في حين بلغت أعلى قيمة اعتراض نظرت فيه اللجان محل الدراسة 931.960.771 ريالاً مقابل 47.833 ريالاً لأقل قيمة اعتراض. وهذه النتائج تدل بشكل عام على أن الاعتراضات التي تنظر فيها اللجنة الابتدائية تتعلق بمبالغ ذات قيم كبيرة مما يدل على أهمية الدور التي تقوم به تلك اللجنة. كما أن هذه النتائج تبرز الحاجة إلى أهمية سرعة بت اللجنة في الاعتراضات المحالة إليها ؛ لأن تأخر البت في الاعتراض قد يترتب عليه تأخر الاستفادة من مبالغ مستحقة ذات أقيام كبيرة.

بالإضافة إلى ما سبق ، فقد يشجع تأخر البت في الاعتراضات إلى قيام المكلف بالاعتراض ، دون وجود مبرر، من أجل الاستفادة من تأخير دفع المبالغ المستحقة عليه. ويلاحظ أن نظام ضريبة الدخل الجديد لم يتضمن أي عقوبات للحد من هذه الممارسة وذلك كما هو معمول به في بعض الدول. فعلى سبيل المثال ، تفرض مصلحة الضرائب الأمريكية Internal Revenue Service (IRS) غرامة على المكلف الذي يثبت اعتراضه دون وجود مبرر مقبول (IRS-Publication 5 [23]) .

جدول رقم 3
المؤشرات الإحصائية الوصفية لقيمة الاعتراضات

قسم (أ)

	قيمة الاعتراضات
عدد المشاهدات	88
المتوسط	48.479.878
الوسيط	12.113.079
الانحراف المعياري	121.777.449
الحد الأدنى	47.833
الحد الأعلى	931.960.771

قسم (ب)

	نوع الاعتراض	عدد المشاهدات	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار t للفرق بين المتوسطين	
					t	p (2-tailed)
قيمة الاعتراضات	ضريبي	37	16.000.486	289.606.677	2.53-	0.01
	زكوي	51	72.043.359	154.443.857		

ويظهر القسم ب القيم حسب نوع الاعتراض. حيث يشير هذا القسم إلى أن متوسط قيمة الاعتراضات الزكوية (72.043.359 ريالاً) أكبر من ذلك الخاص بالاعتراضات الضريبية (16.000.486 ريالاً). و تم اختبار الفرق بين متوسط القيمة للاعتراضات الزكوية وبين متوسط القيمة للاعتراضات الضريبية باستخدام اختبار t .ويشير الاختبار الى أن هذا الفرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 5% و بقيمة اختبار t البالغة -2.53. ويمكن أن تعزى هذه النتيجة إلى طبيعة البنود محل الاعتراض. وكما أظهر القسم 1/6 آنفاً ، فإن البنود محل الاعتراض الزكوي مقارنة بالبنود الضريبية في هذه الدراسة تتعلق بحسابات (مثل الاستثمارات ، المخصصات والاحتياطيات ، الأصول

الثابتة) عُرفت بارتباطها بشكل عام بمبالغ كبيرة.

3/6 عدد بنود الاعتراضات

لا تضع التشريعات الزكوية أو الضريبية أي حد لعدد البنود التي يمكن أن يضّمنها المكلف في الاعتراض الواحد. ويبلغ العدد الإجمالي للبنود التي تضمنتها الاعتراضات محل الدراسة 360 بنداً. ويظهر القسم أ من الجدول رقم 4 التالي أن المكلف يتقدم عادة بالاعتراض على أكثر من بند ، حيث يبلغ متوسط عدد البنود محل الاعتراض 2.69. وهذا قد يكون بسبب أن المكلف يحرص أكثر على التقدم بالاعتراض عند وجود أكثر من بند يمكن أن يكون محلاً للخلاف.

جدول رقم 4
المؤشرات الإحصائية الوصفية لعدد بنود الاعتراضات

قسم (أ)

	عدد البنود
عدد المشاهدات	134
المتوسط	2.69
الوسيط	2
الانحراف المعياري	2.09
الحد الأدنى	1
الحد الأعلى	13

قسم (ب)

	نوع الاعتراض	عدد المشاهدات	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار t للفرق بين المتوسطين	
					t	p (2-tailed)
عدد البنود	ضريبي	60	3.33	2.52	3.18	0.00
	زكوي	74	2.16	1.50		

ويعرض القسم ب من الجدول السابق متوسط عدد البنود حسب نوع الاعتراض. حيث يفوق متوسط عدد البنود التي تحتويها الاعتراضات الضريبية (3.33) ذلك التي تحتويها الاعتراضات الزكوية (2.16) مع وجود فرق ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 1% وذلك كما تشير قيمة اختبار t البالغة 3.18. وهذه النتيجة قد تعزى إلى أن المكلفين ضريبياً ، وخصوصاً في الشركات المختلطة والتي تكون عادة شركات كبيرة ، لديها من الموارد البشرية المؤهلة التي تعينها على استخراج مزيد من البنود التي يمكن أن تكون محلاً للاعتراض.

الجدير بالذكر أنه تبين من خلال مراجعة قرارات الاعتراض محل

الدراسة أن نسبة 17 % من بنود الاعتراضات التي أحيلت إلى اللجنة قد تم إنهاء الخلاف حولها ، قبل البت فيها من قبل اللجنة. وتم ذلك إما بسبب قبول المصلحة بوجهة نظر المكلف أو بسبب قبول المكلف بوجهة نظر المصلحة. وتدل نسبة إنهاء الخلاف هذه على ضرورة التفكير في إيجاد آلية تسمح لكل طرف بإبداء وجهة نظره إلى الطرف الآخر قبل إحالة الاعتراض إلى اللجنة توفيراً للوقت والتكلفة. وعلى الرغم من أن المادة الستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد أشارت صراحةً إلى وجوب قيام المصلحة بدراسة الاعتراض قبل إحالته إلى اللجنة الابتدائية بغرض حل الخلاف في حالة اقتناع المصلحة بمبررات المكلف ، فإن هذه اللائحة لم توفر آلية واضحة لكيفية القيام بهذا الأمر. ولعل في تجربة بعض الدول مثالاً يمكن أن يحتذي به في هذا الصدد. فعلى سبيل المثال ، تتيح مصلحة الضرائب الأمريكية (IRS) ومصلحة الضرائب الكندية Canada Revenue Agency (CRA) للمكلف أن يعترض على الربط الضريبي في البداية عبر وحدة استئناف تتبع مصلحة الضرائب إدارياً ، ولكنها تعمل بشكل مستقل عن باقي وحدات المصلحة. وفي حال عدم موافقة المكلف على قرار وحدة الاستئناف هذه فله رفع اعتراضه للجهات القضائية التي تقوم بذات دور لجان الاعتراض الابتدائية العاملة في المملكة.

وتشير النتيجة السابقة الى أهمية وضع آلية تسمح لكل من المصلحة والمكلف بإبداء وجهة نظرهم إلى الطرف الآخر قبل إحالة الاعتراض إلى اللجنة. حيث سيؤدي وجود هذه الآلية إلى تقليل حالات الاعتراض المرفوعة إلى اللجنة، مما يسهم في توفير الجهد والتكلفة و في سرعة إنهاء الموقف الزكوي أو الضريبي للمكلف وسرعة تحصيل أموال

الزكاة والضريبة المستحقة.

4/6 المدة الزمنية للتعامل مع الاعتراضات :

تمثل سرعة البت في الاعتراضات الزكوية والضريبية مطلباً مهماً من جانبين على الأقل. الأول أن سرعة البت في الاعتراضات تسهم في سرعة استلام الجهات المستفيدة من الزكاة (صندوق الضمان الاجتماعي) والضريبة (الخزينة العامة) من أي أموال مستحقة لها تكون محل اعتراض. أما الجانب الثاني فيتعلق بالعلاقة بين سرعة البت في الاعتراضات وبين جذب وتعزيز الاستثمارات الوطنية أو الأجنبية. وهذا الجانب حظي باهتمام الهيئة العامة للاستثمار والتي قامت مؤخراً بعقد اتفاقية مع مصلحة الزكاة والدخل نصت في أحد بنودها على ضرورة تقليص فترة النظر في الاعتراضات الضريبية بحيث لا تتجاوز الفترة الزمنية للبت في الاعتراض الضريبي عاماً واحداً (جريدة الاقتصادية [3]).

وتقدم هذه الدراسة عدداً من المؤشرات التي تلقي الضوء على المدة الزمنية اللازمة للبت في الاعتراضات الزكوية والضريبية. ولهذه المؤشرات أهمية كبيرة لأنها تقدم صورة عن الواقع الحالي للفترة اللازمة للفصل في الاعتراضات. وعلى الرغم من أن تلك المؤشرات بشكل خاص والدراسة بشكل عام تتناولان فترة ما بعد تقديم الاعتراض ، فإن الدراسة تسلط الضوء أيضاً على مؤشرين آخرين مهمين يتناولان فترة ما قبل تقديم الاعتراض. وهذان المؤشران يقيسان على وجه التحديد كلاً من : المدة الزمنية اللازمة لإجراء الربط النهائي على المكلف ، ويتم عرضها في القسم 1/4/6 ، و عدد السنوات المالية التي

يحتويها الاعتراض الواحد ، و يتم عرضها في القسم 2/4/6 ، ويرتبط مؤشرا فترة ما قبل تقديم الاعتراض هذان ، بالفترة اللازمة للفصل في الاعتراضات أي فترة ما بعد تقديم الاعتراض. ذلك أنه كلما طالت فترة ما قبل تقديم الاعتراض ؛ أدى ذلك إلى طول الفترة الإجمالية التي يحتاج إليها المكلف المعترض (أو غيره) لإنهاء التزاماته الزكوية أو الضريبية تجاه المصلحة.

1/4/6 المدة الزمنية اللازمة للربط النهائي على المكلف ($ز_1$)

تقيس المدة الزمنية اللازمة لإجراء الربط النهائي على المكلف ، الفترة التي تنقضي بين نهاية السنة المالية التي قدم المكلف عنها إقراره ، وبين تاريخ قيام المصلحة بالموافقة على هذا الإقرار أو تعديله (الربط النهائي) ، وسيتم الإشارة إلى تلك المدة بـ ($ز_1$). ويلاحظ أن ($ز_1$) تشمل كلاً من فترة المهلة النظامية لتقديم الإقرار (بحد أقصى 80 يوماً حسب نظام ضريبة الدخل الأسبق) والفترة التي تعكس تأخير المكلف في تقديم هذا الإقرار إضافة إلى الفترة التي تستغرقها المصلحة لإنهاء الربط النهائي. [7][8] ولم يتسَنَّ تحديد مدد تلك الفترات الفرعية المكونة لـ ($ز_1$) بسبب عدم كفاية البيانات التي تحتويها قرارات الاعتراض محل الدراسة. [9]

---

[7] أشار نظام ضريبة الدخل الجديد إلى أن الحد الأقصى للمهلة النظامية لتقديم الإقرار الضريبي هو 120 يوم.

[8] في حال شمول الربط لأكثر من سنة مالية واحدة فيتم حساب (ز 1) من خلال استخراج الفرق بين أول سنة مالية يشملها الربط وبين تاريخ الربط النهائي. و تم الأخذ بالسنة الأولى لأنها تعكس الفترة التي انتظرها المكلف حتى تم تبليغه بالربط النهائي على أول سنة مالية قدم عنها إقراره.

[9] تمت مراجعة قرارات الاعتراض من أجل تحديد ما إذا كانت هناك أي إشارة إلى تأخر المكلف في تقديمه لإقراره ، إلا أنه لم توجد أي إشارة إلى ذلك.

يظهر القسم أ من الجدول رقم 5 التالي أن متوسط ($ز_1$) يعادل 1301 يوم مما يشير إلى مرور فتره زمنية طويلة نسبياً حتى يتم إجراء الربط النهائي للمكلف. ولا شك أن طول هذه الفترة يسهم في تأخر استلام المصلحة للمستحقات الزكوية أو الضريبية الإضافية التي قد تنتج عن الربط النهائي. كما أن طول هذه الفترة يؤدي إلى تأخير إنهاء المكلف لالتزاماته الزكوية أو الضريبية تجاه المصلحة. وتبرز هذه النتيجة الحاجة إلى معالجة المعوقات التي تسهم في تأخر الربط النهائي.

جدول رقم 5
المؤشرات الإحصائية الوصفية
للمدة الزمنية اللازمة لقيام المصلحة بالربط النهائي على المكلف ($ز_1$)

قسم (أ)

	$ز_1$
عدد المشاهدات	134
المتوسط	1301
الوسيط	881
الانحراف المعياري	1156
الحد الأدنى	6
الحد الأعلى	6282

قسم (ب)

	نوع الاعتراض	عدد المشاهدات	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار t للفرق بين المتوسطين	
					t	p (2-tailed)
$ز_1$	ضريبي	60	1313	1174	0.11	0.92
	زكوي	74	1292	1149		

ويظهر القسم ب من الجدول المتغير($ز_1$) مقسماً حسب نوع الاعتراضات إلى اعتراضات زكوية وأخرى ضريبية. و يشير اختبار t إلى عدم وجود فرق ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 5% حيث بلغت قيمة اختبار t 0.11. وهذا يعني أن نوع الاعتراض سواء كان زكوياً أو ضريبياً لا يؤثر بشكل عام في المدة اللازمة لإجراء الربط النهائي.

2/4/6 عدد السنوات المالية التي يحتويها الاعتراض الواحد (س$_1$):

يعرض هذا الجزء من الدراسة المؤشر الثاني الذي يسلط الضوء على فترة ما قبل تقديم الاعتراض ألا وهو عدد السنوات المالية التي يحتويها الاعتراض الواحد ، و سيتم الإشارة إليه بـ(س$_1$). يظهر القسم أ من الجدول رقم 6 التالي متوسط (س$_1$) بـ 2.43 سنة في حين تبلغ أكبر قيمة لـ (س$_1$) في عينة الدراسة 12 سنة مالية. ولأن كل اعتراض يرتبط بربط نهائي واحد ، فهذه الأرقام تظهر أن مصلحة الزكاة والدخل تقوم بشكل عام بالربط الزكوي أو الضريبي لأكثر من سنة مالية في وقت واحد. وقيام المصلحة بتجميع عدد من السنوات ثم الربط النهائي عليها دفعة واحدة يؤدي إلى إطالة الوقت اللازم لإنهاء الموقف الزكوي أو الضريبي للمكلف.

جدول رقم 6

المؤشرات الإحصائية الوصفية

لعدد السنوات المالية التي يحتويها الاعتراض الواحد (س$_1$)

قسم (أ)

	س$_1$
عدد المشاهدات	134
المتوسط	2.43
الوسيط	2
الانحراف المعياري	2.21
الحد الأدنى	1
الحد الأعلى	12

قسم (ب)

	نوع الاعتراض	عدد المشاهدات	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار t للفرق بين المتوسطين	
					t	p (2-tailed)
س$_1$	ضريبي	60	2.17	1.52	1.29-	0.20
	زكوي	74	2.64	2.63		

كما يشير اختبار t الذي تبلغ قيمته -1.29 كما يظهر في القسم ب عدم

وجـود فـرق ذي دلالـة إحصـائية بـين متوسـط ($س_1$) للاعتراضـات الزكويـة و متوسط ($س_1$) للاعتراضـات الضـريبية. وهـذه النتيجـة تشير إلـى أن ممارسـة تجميـع السنوات ثـم الـربط النهـائي عليهـا غيـر مرتبطـة بنوع الاعتراض.

وتـدل النتـائج السـابقة الخاصـة بـ ($ز_1$) و ($س_1$) بشـكل عـام علـى طـول الفترة الزمنيـة التـي يستغرقها الـربط النهـائي. كمـا تـدل علـى أن المكلـف يحتاج إلى الانتظار طويلاً من أجل الحصول على شهادة نهائيـة مـن قبـل المصلحة تفيد بإنهاء التزاماته الزكوية أو الضريبية مما يـؤدي إلـى تـأخر استلام المكلف لجزء من مستحقاته لدى الجهـات الحكوميـة التـي يتعامـل معهـا. ذلـك أن نظـام تـأمين مشـتريات الحكومـة يلـزم المكلـف بتقـديم تلـك الشـهادة مـن أجـل اسـتلام الدفعـة الأخيـرة مـن مسـتحقاته لـدى الجهـة الحكومية الـذي يتعامـل معهـا. وتلخيصـاً لمـا سبق ، فـإن النتـائج السـابقة تدل على طول الفتـرة التـي تسبق تقديم الاعتـراض والتـي بـدورها تسـهم في زيادة الفترة الإجمالية التي يحتـاج إليهـا المكلـف المعتـرض للحصـول على الشـهادة النهائيـة مـن المصـلحة. وبطبيعـة الحـال فـإن الفتـرة الزمنيـة اللازمة للحصول على هذه الشهادة ستطول أيضاً كلمـا طالـت فتـرة البـت في الاعتراض. وهذه الفترة الأخيرة هي ما يتناولها القسم التالي.

3/4/6 المدة الزمنية الإجمالية اللازمة للبت في الاعتراضات ($م_1$) :

سـلط القسـمان السـابقان الضـوء علـى فتـرة مـا قبـل تقـديم الاعتـراض. ويتناول هذا الجزء عدداً من المؤشرات الخاصـة بالمدة الزمنيـة اللازمـة للبت في الاعتراضات أي فتـرة مـا بعد تقديم الاعتـراض. ويعرض هذا القسـم فـي البدايـة مؤشـراً إجماليـاً يقـيس الفتـرة الزمنيـة الإجماليـة التـي

تمضي بين تاريخ تقديم المكلف لاعتراضه وبين تاريخ إصدار اللجنة الابتدائية لقرارها بشأن هذا الاعتراض ، وسيتم الإشارة إلى هذه الفترة بـ ($م_1$). يظهر الجدول 7 التالي أن متوسط ($م_1$) يبلغ 1117 يوماً. وهذه النتيجة تشير بشكل عام إلى أن عملية البت في الاعتراض تستغرق مدة طويلة نسبياً.

جدول رقم 7
المؤشرات الإحصائية الوصفية
للمدة الزمنية الإجمالية اللازمة للبت في الاعتراضات($م_1$)

قسم (أ)

	$م_1$
عدد المشاهدات	134
المتوسط	1117
الوسيط	982
الانحراف المعياري	729
الحد الأدنى	76
الحد الأعلى	5522

قسم (ب)

	نوع الاعتراض	عدد المشاهدات	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار t للفرق بين المتوسطين	
					t	p (2-tailed)
$م_1$	ضريبي	60	844	401	4.41-	0.00
	زكوي	74	1338	853		

أما في حالة النظر إلى ($م_1$) حسب نوع الاعتراض ، فيظهر القسم ب من الجدول أن الاعتراضات الزكوية تستغرق فترة زمنية أكبر ليتم البت فيها مقارنة بالاعتراضات الضريبية. فالاعتراضات الزكوية تستغرق 1338 يوم في المتوسط لكي يتم البت فيها مقابل 844 يوماً

للاعتراضات الضريبية. ويظهر الفرق بين متوسط ($م_1$) للاعتراضات الزكوية ومتوسط ($م_1$) للاعتراضات الضريبية بأنه ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 1% وبقيمة اختبار t قدرها -4.41.

وهذه النتيجة يمكن أن تعزى إلى أن الاعتراضات الزكوية قد تحمل أبعاداً أكثر تنوعاً من الاعتراضات الضريبية نظراً لإمكانية ارتباطها بجوانب وآراء فقهية متعددة مقارنة بالاعتراضات الضريبية التي تخضعها اللجنة بشكل رئيسي لأحكام نظام ضريبة الدخل. فتنوع أبعاد الاعتراضات الزكوية يسهم في إطالة الوقت اللازم لدراستها ثم البت فيها. وبشكل عام ، فإن مدد ($م_1$) السابقة تزيد بشكل كبير على المدة التي تستهدفها الاتفاقية التي أبرمتها مصلحة الزكاة والدخل مع الهيئة العامة للاستثمار التي سبق الإشارة إليها والتي تنص على ضرورة تقليص فترة البت في الاعتراضات الضريبية بحيث لا تتجاوز عاماً واحداً. و تظهر هذه النتائج الحاجة إلى سرعة اتخاذ عدد من الإجراءات الكفيلة بتحقيق ما تستهدفه هذه الاتفاقية وذلك من أجل توفير بيئة جاذبة للاستثمارات الوطنية والأجنبية.

1/3/4/6 المدة الزمنية التي تستغرقها المصلحة لإحالة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية ($م_2$) :

يمكن تقسيم ($م_1$) السابقة التي تمثل المدة الإجمالية اللازمة للبت في الاعتراضات إلى فترتين رئيسيتين هما : الفترة الأولى تمثل المدة الزمنية التي تمضي بين تقديم المكلف لاعتراضه للمصلحة وبين إحالة المصلحة هذا الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية ، وسيتم الإشارة إلى تلك الفترة بـ ($م_2$). وتقيس ($م_2$) الوقت الذي يبقى فيه الاعتراض في

المصلحة ومن ثم يمكن النظر إليها باعتبارها مؤشراً يتناول جانباً من جوانب فعالية المصلحة في تعاملها مع الاعتراضات. أما الفترة الثانية المكونة لـ($م_1$) فتتناول المدة الزمنية التي يبقى فيها الاعتراض لدى اللجنة الابتدائية. وتمثل هذه الفترة البعد الزمني لتعامل اللجنة مع الاعتراضات وتعكس جانباً مهماً من جوانب فعالية اللجنة. وهذه الفترة الأخيرة سيتم عرضها في القسم 2/3/4/6.

يعرض الجدول رقم 8 التالي المتغير (م2) ، حيث يبلغ متوسطه 185 يوماً. وهذه النتيجة تشير إلى أن المصلحة تستغرق وقتاً ليس بالقصير لإحالة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية المختصة بالنظر فيه. وقد يعزى طول هذه الفترة إلى قيام المصلحة بدراسة مبررات الاعتراض قبل إحالته إلى اللجنة. ففي حالة اقتناع المصلحة بتلك المبررات فإنها تنهي الخلاف مع المكلف ، أما في حالة عدم اقتناعها فيجب عليها رفع الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية وفقا للنظام.

جدول رقم 8
المؤشرات الإحصائية الوصفية
للمدة الزمنية التي تستغرقها المصلحة لإحالة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية (م2)

قسم (أ)

	م2
عدد المشاهدات	134
المتوسط	185
الوسيط	49
الانحراف المعياري	401
الحد الأدنى	0
الحد الأعلى	3392

قسم (ب)

	نوع الاعتراض	عدد المشاهدات	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار t للفرق بين المتوسطين	
					t	p (2-tailed)
م2	ضريبي	60	108	197	2.22-	0.03
	زكوي	74	249	503		

في حالة عرض (م2) حسب نوع الاعتراض ، فإن القسم ب يظهر أن المصلحة تستغرق وقتاً أطول لإحالة الاعتراض الزكوي إلى اللجنة

مقارنة بالاعتراض الضريبي. وتشير قيمة اختبار t البالغة -2.22 إلى وجود فرق ذي دلالة إحصائية بين متوسط ($م_2$) للاعتراضات الزكوية ومتوسط ($م_2$) للاعتراضات الضريبية عند مستوى معنوية أقل من 5%. وهذه النتيجة يمكن أن تعزى إلى تنوع أبعاد الاعتراضات الزكوية مقارنة بالضريبية كما ذكر سابقا مما يستلزم بذل المصلحة لمزيد من الوقت لدراستها قبل إحالتها إلى اللجنة. و بشكل عام فإن قيم ($م_2$) تُبرز الحاجة إلى دراسة المعوقات التي تواجه التعامل مع الاعتراضات من قِبل المصلحة والبحث عن السبل الكفيلة لإعادة هيكلة الإجراءات من أجل تسريع عملية إحالة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية.

2/3/4/6 المدة الزمنية التي تستغرقها اللجنة الابتدائية للبت في الاعتراضات :

يتناول هذا الجزء المدة الزمنية التي يبقى فيها الاعتراض لدى اللجنة الابتدائية أو بمعنى آخر المدة التي تستغرقها اللجنة الابتدائية للبت في الاعتراضات المحالة إليها. ويمكن تقسيم هذه المدة إلى فترتين هما : الفترة الأولى تقيس المدة بين تاريخ إحالة الاعتراض إلى اللجنة وبين تاريخ جلسة الاستماع التي تعقدها اللجنة لسماع مبررات المصلحة و المكلف ، وسيتم الإشارة إلى تلك الفترة بـ ($م_3$). و تعكس ($م_3$) المدة الذي تستغرقها اللجنة للنظر في الاعتراض وتكوين تصور أولي حوله. أما الفترة الثانية فتقيس المدة الزمنية التي تمضي بين تاريخ جلسة الاستماع وتاريخ إصدار القرار من قبل اللجنة ، وسيتم الإشارة إلى تلك الفترة بـ ($م_4$). وهذه الفترة الأخيرة تقيس ما تخصصه اللجنة من وقت لمزيد من المداولة ، أو للحصول على بيانات إضافية من المصلحة أو

من المكلف تكون قد طلبتها منهم أثناء أو بعد جلسة الاستماع.

يظهر القسم أ من الجدول رقم 9 التالي أن متوسط ($م_3$) يبلغ 672 يوماً للاعتراضات بشكل عام. بينما إذا تم عرض ($م_3$) وفقاً لنوع الاعتراض فيتضح كما في القسم ب أن الاعتراضات الزكوية تستغرق 878 يوماً في المتوسط لكي تكوّن اللجنة تصوراً أولياً حولها مقارنة بـ 418 يوماً للاعتراضات الضريبية . ويظهر القسم ب أن قيمة اختبار t تبلغ -6.48 مما يدل على وجود فرق ذي دلالة إحصائية بين متوسطي ($م_3$) للاعتراضات الزكوية والاعتراضات الضريبية وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%. وهذه النتيجة يمكن أن تعزى للتفسير الذي سبقت الإشارة إليه ، وهو أن تنوع أبعاد الاعتراضات الزكوية يستلزم استثمار مزيد من الوقت في دراستها مقارنة بالاعتراضات الضريبية.

جدول رقم 9
المؤشرات الإحصائية الوصفية
للمدة الزمنية التي تستغرقها اللجنة الابتدائية للبت في الاعتراضات

قسم (أ)

	م3 *	م4 **
عدد المشاهدات	134	134
المتوسط	672	260
الوسيط	601	186
الانحراف المعياري	485	265
الحد الأدنى	9	7
الحد الأعلى	2566	1138

قسم (ب)

	نوع الاعتراض	عدد المشاهدات	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار t للفرق بين المتوسطين	
					t	p (2-tailed)
م3	ضريبي	60	418	305	6.48-	0.00
	زكوي	74	878	507		
م4	ضريبي	60	317	290	2.23	0.02
	زكوي	74	214	233		

* (م3) تمثل المدة الزمنية بين تاريخ إحالة الاعتراض إلى اللجنة وبين تاريخ جلسة الاستماع.

** (م4) تمثل المدة الزمنية التي تمضي بين تاريخ جلسة الاستماع وتاريخ إصدار القرار من قبل اللجنة.

كما يوضح أيضاً القسم أ من الجدول رقم 9 السابق أن اللجنة تستغرق مدة 260 يوماً في المتوسط ($م_4$) من تاريخ جلسة الاستماع حتى تصدر قرارها. وهذه المدة ، كما أُشير سابقاً ، لا تتأثر فقط بالوقت التي تخصصه اللجنة لمداولاتها ، بل تتأثر أيضاً بالوقت الممنوح للمكلف أو المصلحة لتزويد اللجنة بأي بيانات إضافية تحتاج إليها من أجل إصدار قرارها. ويلاحظ عدم تحديد التشريعات الزكوية أو الضريبية للمهلة التي يتعين خلالها تقديم تلك البيانات إلى اللجنة أو للرد على استفساراتها، حيث تُرك هذا الأمر لتقدير كل لجنة من لجان الاعتراض الابتدائية على حدة. وتبرز الحاجة هنا إلى تبني التشريعات الزكوية أو الضريبية لمهلة محددة تأخذ في اعتبارها الحد من التأخير في توفير تلك البيانات المطلوبة.

وفي حالة عرض($م_4$) وفقاً لنوع الاعتراض ، يظهر القسم ب من الجدول السابق أيضاً أن متوسط قيمة ($م_4$) هو 317 يوماً بالنسبة للاعتراضات الضريبية مقابل 214 يوماًً بالنسبة للزكوية. ويشير اختبار t إلى وجود فرق ذي دلالة إحصائية بين متوسطي ($م_4$) بقيمة 2.23 ومستوى معنوية أقل من 5%. وهذه النتيجة تظهر أن اللجنة تبذل مزيداً من الوقت للمداولة حول الاعتراضات الضريبية مقارنة بالاعتراضات الزكوية. وقد تكون هذه النتيجة مرتبطة بنتائج ($م_3$) التي سبق الإشارة إليها والتي أظهرت أن اللجنة تبذل وقتاً أطول لتكوين تصور أولي حول الاعتراضات الزكوية مقارنة بالاعتراضات الضريبية. ذلك أن بذل اللجنة لوقت أطول في دراسة الاعتراض لتكوين تصور حوله يقلل من الوقت المبذول في المداولة التي تتم بعد جلسة الاستماع. ويعزز هذا التفسير الارتباط السالب بين ($م_3$) و ($م_4$) الذي

يظهره الجدول رقم 10 الذي يتم عرضه في الجزء اللاحق.

وتلخيصاً لما سبق، تظهر ($م_3$) و ($م_4$) أن لجنة الاعتراض الابتدائية تستغرق مدة طويلة نسبياً للنظر في الاعتراض و تكوين تصور حوله ثم عقد جلسة للاستماع ثم للمداولة والحصول على البيانات الإضافية التي قد تطلبها ثم إصدار القرار. وهذه المدة تسهم في تأخر البت في الاعتراضات. ولذلك فالنتائج السابقة تبرز الحاجة إلى دراسة العوائق التي تحد من سرعة تعامل اللجنة الابتدائية مع الاعتراضات والبحث عن الحلول الكفيلة بمعالجة المعوقات. فقد يكون هناك حاجة مثلاً إلى زيادة عدد اللجان أو عدد أعضائها لتتواءم مع عدد الاعتراضات المحالة إلى اللجنة. هذه المعالجات قد تسهم في تقليص فترة البت في الاعتراضات وترفع من فعالية أداء لجان الاعتراض الابتدائية.

5/6 الارتباطات :

يعرض الجدول رقم 10 معاملات ارتباطات بيرسون (Pearson) للعلاقة بين متغيرات الدراسة لإجمالي العينة. ويظهر هذا الجدول وجود ارتباط موجب (0.33) وذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 1% بين عدد البنود محل الاعتراض وبين ($م_4$). وهذا الارتباط يدل على أنه كلما زاد عدد البنود التي يتضمنها الاعتراض ؛ زاد الوقت التي تمضيه اللجنة في المداولة بعد جلسة الاستماع، وهذا بدوره يطيل الفترة الزمنية التي تمضي بين تاريخ جلسة الاستماع وتاريخ إصدار القرار من قبل اللجنة. وهذه النتيجة تشير إلى أن كثرة البنود محل الاعتراض سيجعل اللجنة تبذل مزيداً من الوقت في مداولة تلك البنود مما يؤدي إلى

إطالة المدة اللازمة لإصدار القرار.

وهناك أيضاً علاقة ارتباط موجبة (0.29) وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 1% بين ($س_1$) و ($م_2$)[10]. وهذا يدل على أنه كلما زاد عدد السنوات التي يشملها الاعتراض زادت فترة بقاء الاعتراض في المصلحة قبل الإحالة إلى اللجنة. وهذه النتيجة يمكن أن تعود إلى تخصيص المصلحة لمزيد من الوقت للنظر في الاعتراض مع زيادة عدد السنوات التي يحتويها ؛ للتأكد من مبررات المكلف ومن ثم حله مباشرة مع المكلف دون إحالته إلى اللجنة. وهذا التبرير يمكن أن يفسر ايضا علاقة الارتباط الموجبه وذات الدلالة الإحصائية بين ($س_1$) من جهة و كل من($ز_1$) و($م_1$) من جهة اخرى. ذلك أن زيادة عدد السنوات محل الاعتراض تؤدي الى زيادة المدة التي تستغرقها المصلحة لإجراء الربط على المكلف ($ز_1$) و المدة الزمنية الإجمالية اللازمة للبت في الاعتراضات بشكل عام ($م_1$).

[10] عند استخراج معامل الارتباط بين ($س_1$) و ($م_2$) بحسب نوع الاعتراض (زكوي أو ضريبي) يتبين أن العلاقة غير معنوية بالنسبة للاعتراضات الضريبية. وهذا مؤشر على أن المصلحة تخصص وقت أطول لدراسة ومراجعة الاعتراضات الزكوية مقارنة بالاعتراضات الضريبية بسبب تنوع أبعاد الاعتراضات الزكوية كما تم الإشارة إلى ذلك مسبقاً.

الجدول رقم 10

معاملات ارتباط بيرسون (Pearson)

		ز1	س1	م1	م2	م3	م4	قيمة الاعتراض	عدد البنود
ز1	معامل الارتباط	1							
	مستوى الدلالة الإحصائية	.							
س1	معامل الارتباط	0.69	1						
	مستوى الدلالة الإحصائية	0.00	.						
م1	معامل الارتباط	0.10-	0.18	1					
	مستوى الدلالة الإحصائية	0.24	0.04	.					
م2	معامل الارتباط	0.05-	0.29	0.70	1				
	مستوى الدلالة الإحصائية	0.55	0.00	0.00	.				
م3	معامل الارتباط	0.12-	0.03-	0.74	0.18	1			
	مستوى الدلالة الإحصائية	0.18	0.75	0.00	0.03	.			
م4	معامل الارتباط	0.02	0.10	0.34	0.08	0.09-	1		
	مستوى الدلالة الإحصائية	0.87	0.25	0.00	0.37	0.28			
قيمة الاعتراض	معامل الارتباط	0.01-	0.01-	0.03	0.05	0.04	0.05-	1	
	مستوى الدلالة الإحصائية	0.96	0.96	0.78	0.67	0.69	0.62	.	
عدد البنود	معامل الارتباط	0.09-	0.09-	0.07	0.05-	0.04-	0.33	0.11-	1
	مستوى الدلالة الإحصائية	0.31	0.32	0.44	0.55	0.64	0.00	0.33	.

ز1: المدة الزمنية اللازمة للربط النهائي على المكلف.

س1: عدد السنوات المالية التي يحتويها الاعتراض الواحد.

م1: المدة الزمنية الإجمالية اللازمة للبت في الاعتراضات.

م2: المدة الزمنية التي تستغرقها المصلحة لإحالة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية.

م3: المدة بين تاريخ إحالة الاعتراض إلى اللجنة وبين تاريخ جلسة الاستماع.

م4: المدة الزمنية التي بين تاريخ جلسة الاستماع وتاريخ إصدار القرار.

ويبين الجدول رقم 10 أيضاً أن هناك ارتباطاً موجباً ذا دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 5% بين ($م_2$) وبين ($م_3$). وهذا الارتباط يشير إلى أنه كلما طالت مدة بقاء الاعتراض في المصلحة (أي قبل إحالته إلى اللجنة) ، استغرقت اللجنة فترة أطول للنظر فيه. وهذه النتيجة يمكن أن تكون مرتبطة بطبيعة ودرجة تعقيد حالة الاعتراض و ملابساته. فكلما زادت درجة تعقيد حالة الاعتراض زاد الوقت التي تبذله كل من المصلحة($م_2$) و اللجنة($م_3$) في دراسة الاعتراض.

بالإضافة إلى ما سبق ، فإنه يوجد أيضاً ارتباط كبير وذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 1% بين ($م_1$) من جهة وبين كل من ($م_2$) و ($م_3$) و ($م_4$). وهذه العلاقة مردها إلى أن الفترات الزمنية التي تشكلها المتغيرات الأخيرة هي في الأصل جزء من الفترة الإجمالية الذي يمثلها المتغير ($م_1$).

وفي المقابل يظهر الجدول رقم 10 عدم وجود أي علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة الاعتراض وبين ($م_3$). فارتفاع قيمة الاعتراض بشكل عام لا تؤدي إلى سرعة النظر فيه من قبل اللجنة. وهذا يمكن أن يعود إلى الممارسة التي تنتهجها اللجنة المتمثلة في النظر في الاعتراضات حسب تاريخ إحالتها من المصلحة بغض النظر عن قيمتها. وكون قيمة الاعتراض ليس لها تأثير سرعة النظر فيه قد يحفز المكلفين وخصوصاً المكلفين بمبالغ كبيرة، للاعتراض ولو لم يكن للاعتراض مبرر قوي، وذلك من أجل الاستفادة من تأخير سداد المبلغ المستحق.
بالإضافة إلى ما سبق ، يظهر الجدول رقم 10 أيضاً عدم وجود أي علاقة معنوية بين قيمة الاعتراض وبين ($م_4$) مما يشير إلى أن ارتفاع قيمة الاعتراض لا تؤدي إلى زيادة وقت المداولة و التي تتم بعد جلسة

الاستماع. هذه النتيجة مع تلك التي سبق الإشارة إليها والمتمثلة في وجود ارتباط موجب بين عدد البنود محل الاعتراض وبين ($م_4$) يشير إلى أن مداولات اللجنة تهتم بطبيعة الاعتراض أكثر من قيمته.

7- الخلاصة و التوصيات :

تهدف هذه الدراسة إلى عرض وتحليل خصائص الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية، وذلك للتعرف على الواقع الحالي لتلك الاعتراضات سعياً للمساهمة في تطوير إدارة عملية الاعتراض إجرائياً وموضوعياً. ولقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن آلية الاعتراض المعمول بها حالياً بشكل عام تؤدي إلى طول فترة البت في الاعتراضات. وهذا بدوره يؤدي إلى تأخر حصول الجهات المستفيدة على أموال الزكاة و الضريبة المستحقة لها والتي تكون محلاً للاعتراض. فلقد أظهرت الدراسة أن الاعتراضات بشكل عام تتطلب مدة 1117 يوماً لكي يتم البت فيها من قبل لجنة الاعتراض الابتدائية. وأن الاعتراضات الزكوية تستغرق فترة زمنية أكبر (1338 يوماً) ليتم البت فيها مقارنة بالاعتراضات الضريبية (844 يوماً). و هذه النتيجة يمكن أن تعزى إلى أن تنوع أبعاد الاعتراضات الزكوية نظراً لكونها مرتبطة بجوانب فقهية متعددة ، يسهم في إطالة الوقت اللازم لدراستها ثم البت فيها. والنتائج السابقة تزيد بشكل كبير على المدة التي تستهدفها الاتفاقية التي أبرمتها مصلحة الزكاة و الدخل مع الهيئة العامة للاستثمار والتي تنص على ضرورة ألا تتجاوز فترة البت في الاعتراضات عاماً واحداً. وتظهر هذه النتائج الحاجة إلى سرعة اتخاذ عدد من الإجراءات الكفيلة بتحقيق ما تستهدفه هذه الاتفاقية وذلك من أجل تعزيز و جذب

مزيد من الاستثمارات الوطنية والأجنبية ومن ذلك زيادة عدد اللجان لتسريع التعامل مع الاعتراضات.

وتشير نتائج الدراسة ايضا الى أن متوسط قيمة الاعتراضات يبلغ 48.479.878 ريالاً ، مما يؤكد أهمية تسريع البت في الاعتراضات كونها تتعلق بمبالغ كبيرة ، فتأخير البت فيها يؤدي إلى تأخر الاستفادة من تلك المبالغ. وكما أن طول فترة البت في الاعتراضات يؤدي إلى تأخر استفادة الجهات المستفيدة للزكاة وللضريبة من أي أموال مستحقة لها ، فإن طول الفترة اللازمة للربط النهائي على المكلف يؤدي الى ذات النتيجة. فقد أظهرت الدراسة أن المدة الزمنية اللازمة لإجراء الربط تبلغ 1301 يوم. وهذه النتيجة تظهر ضرورة معالجة المعوقات التي تسهم في استغراق الربط لهذه الفترة الطويلة نسبياً. لذا فإنه من الضروري تعزيز إمكانيات المصلحة البشرية والمادية من أجل زيادة سرعة وكفاءة إجراء الربط على المكلفين.

كما أظهرت الدراسة أن 17 % من بنود الاعتراضات التي أحيلت إلى لجنة الاعتراض الابتدائية قد تم إنهاء الخلاف حولها، قبل البت فيها من قبل اللجنة. وتم ذلك إما بسبب قبول المصلحة بوجهة نظر المكلف أو بسبب قبول المكلف بوجهة نظر المصلحة. و تشير نسبة إنهاء الخلاف هذه إلى ضرورة إيجاد آلية واضحة و سهلة تسمح لكل طرف بإبداء وجهة نظره إلى الطرف الآخر قبل إحالة الاعتراض إلى اللجنة توفيراً للوقت و التكلفة.

وتبرز نتائج الدراسة الحاجة إلى ضرورة إعادة النظر في آلية الربط النهائي وآلية الاعتراض ، وذلك من أجل تسريع انهاء الموقف الزكوي أو الضريبي للمكلفين. لذا يُقترح تحديد وقت ملزم للمصلحة لإصدار

الربط النهائي وللجنة الابتدائية لإصدار قرارها بشأن الاعتراض. وكذلك وضع مدى زمني ملزم للمكلف وللمصلحة للرد على استفسارات اللجنة الابتدائية.

أما من ناحية بنود الاعتراضات الزكوية الأكثر حدوثاً ، فلقد أوضحت الدراسة أنها على التوالي: الاستثمارات ، والمخصصات والاحتياطيات، والمصروفات الإدارية والعمومية ، والأصول الثابتة واستهلاكاتها ، والخسائر المرحلة. وعلى الجانب الآخر ، أوضحت الدراسة أن أكثر بنود الاعتراض الضريبي تكرراً مرتبطه بـ : مصاريف المركز الرئيسي والخدمات الفنية المؤداة بالخارج ، ومصاريف التأمينات والتقاعد المدفوعة في الخارج ، والمصاريف الإدارية والعمومية ، ومكافآت وحوافز الموظفين ، والاعتراف بالإيرادات على التوالي.

ومن المتوقع أن تسهم نتائج هذه الدراسة في فتح آفاق جديدة للبحث التطبيقي لمواضيع الزكاة والضريبة في المملكة. فمن المواضيع الجديرة بالاهتمام و التي يمكن طرقها بواسطة الدراسات المستقبلية هو بحث إمكانية وضع الحلول للبنود الأكثر خلافاً بين المصلحة والمكلفين والعمل على اعتماد معالجات محاسبية واضحة لتلك البنود. ومن الدراسات المقترحة أيضاً دراسة سبل تطوير آلية الاعتراض سواء على مستوى المصلحة أو على مستوى اللجان الابتدائية والاستئنافية ، وكذلك دراسة الكيفية التي تمارس اللجان مهامها من أجل الفصل في الاعتراضات.

وفي الختام، فإن النتائج التي توصلت إليها الدراسة يجب أن تقرأ أخذاً في الحسبان أن عينة الدراسة تشمل فقط قرارات لجان الاعتراض

الابتدائيـة ، ومـن ثـم فـإن نتـائج الدراسـة لا تنسـحب بالضـرورة علـى قرارات لجنـة الاعتـراض الاستئنافية. ومـع أن المرجعيـة النظاميـة لهذه الدراسـة هـي النظـام الضـريبي القـديم، إلا أن نتـائج هـذه الدراسـة يمكـن الاسـتفادة منهـا فـي تطـوير إدارة عمليـة الاعتـراض الضـريبي إجرائيـاً وموضـوعياً حتـى فـي ظـل النظـام الضـريبي الجديـد ، ذلـك أن آليـة الاعتراض لم تتغير في ظل النظـام الجديد. ومـن ثـم فـإن تلك الحـدود لا تقلل من أهمية البحث بصفته أول دراسة تتناول مثل هذه المواضيع فـي المملكة العربية السعودية.

المراجع

[1] إجراءات جباية فريضة الزكاة الشرعية (1422هـ).مصلحة مطابع الحكومة، الرياض.

[2] البيوك، حسام عطا.(2005). الوضع الزكوي والضريبي للشركات المساهمة. مجلة الغرفة التجارية بالرياض، 510.

[3] جريدة الاقتصادية .(2005/7/27م). اتفاقيات الهيئة العامة للاستثمار.

[4] الحيزان، أسامه فهد .(2003). دراسة تحليليه لاتجاهات البحوث المحاسبية المنشورة في المملكة العربية السعودية خلال الفترة من 1980م إلى 2000م. الإدارة العامة. معهد الإدارة العامة, 43(2).

[5] رفاعي، سامي نجدي محمد. (1999).مشكلات قياس وعاء الزكاة في الشركات القابضة و التابعة. ورقة علمية. الندوة الثامنة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود.

[6] الزكاة والدخل. (1426هـ). لقاء مع مدير عام مصلحة الزكاة والدخل. العدد الثالث.

[7] السلطان ، سلطان محمد. (1997). الزكاة : أحكام وتطبيق ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، جامعة الملك سعود، الرياض.

[8] السلطان. سلطان محمد. (1993). دراسة تحليلية لقياس الدخل الضريبي في المملكة العربية السعودية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول .

[9] السلطان، سلطان محمد. (1987). التحليل المحاسبي لقياس وعاء الزكاة عن عروض التجارة. مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد 12(العدد 1).

[10] الفارس، عبدالمحسن عبدالعزيز (2003). مصلحة الزكاة والدخل تعقب: ورقة الود خلطت بين دورنا الجبائي وبين مهام جهات أخرى. جريدة الرياض، العدد 12619 بتاريخ 2003/1/8م.

[11] فلمبان ، محمد هاشم (1997) . محاسبة الزكاة في الشريعة والتطبيق في المملكة العربية السعودية . دار الخلود ، جدة.

[12] الفيصل ، عبدالله محمد. (1989). هل تدخل الزكاة ضمن مصاريف الشركة المساهمة أم لا؟: وجهة نظر. الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة،62(4).

[13] اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) و تاريخ 1425/1/15هـ.www.dzit.gov.sa

[14] محمد. فاروق عبدالعال. (1988م).الزكاة و الضرائب بين التحميل على الايراد و توزيع الربح في المملكة العربية السعودية. ورقة علمية. الاجتماع الخامس للجمعية العمومية لجمعية المحاسبة السعودية، جامعة الملك سعود.

[15] المنيف، عبد الله علي. (1992). التصفية ومدى وضوح معالجتها في النظام الضريبي السعودي. مجلة جامعة الملك سعود-العلوم الإدارية، 4(1).

[16] ندى، رجب أحمد محمد محمد.(1999). محاسبة الزكاة من منظور معيار الموضوعية في المحاسبة.ورقة علمية. الندوة الثامنة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود.

[17] نظام تأمين مشتريات الحكومة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ 14) وتاريخ 7/ 4/ 1397 هـ.

[18] نظام جباية الزكاة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (8634/28/2/17) وتاريخ 1370/6/29هـ.

[19] نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321/28/2/17) وتاريخ 1370/1/21هـ.

[20] نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) و تاريخ 1425/1/15هـ.

[21] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.(1998). معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية. الرياض.

[22] Canada Revenue Agency: CRA. Retrieved on 27/7/2005 from http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/xi/rc4213/rc4213eq.html#P92_3133

[23] Internal Revenue Service (1999). Publication 5. Your appeal rights and how to prepare a protest if you don't agree. Washington D. C.: IRS.

Zakat and Tax Objections in the Kingdom of Saudi Arabia: An Analytical View

Mohammed Sultan Al-Sehali
Assistant Professor of Accounting- King Saud University- Riyadh

Yahya Ali Al Jabr
Assistant Professor of Accounting- Institute of Public Administration- Riyadh

Abstract

This study aims at analyzing the characteristics of Zakat and tax objections in the Kingdom of Saudi Arabia. The study reveals that the current objection mechanism leads to increasing the time needed to settle the objections. It shows that the objections in general take 1117 days on average to be settled. The study finds Zakat objections require more time for settlement (1338 days) comparing with tax objections (844 days). This finding reflects the fact that the Zakat objection settlement requires reviewing many different Islamic constitutional approaches that could be applicable to it. The study also shows that the average amount of the objections

reviewed by the First Instance Committee reaches 48,479,878 Saudi Riyals. This shows the importance of quick settlement of these objections to expedite benefiting from potentially large outstanding amounts. In addition, the study shows that the most recurring Zakat objection items are as follows: investments, provisions and allowances, administrative and general expenses, fixed assets and depreciation and loss carry forward respectively. On the other hand, the most recurrent tax objection items are related to: head office expenses and technical services performed abroad, pension expenses paid abroad, administrative and general expenses, employees' benefits and revenue recognition respectively.

The results of this study stress the importance of improving the objection mechanism in order to expedite the objection settlement. The results could open the door to future research aiming at formulating suitable treatments for the most recurring objections. In addition, the findings should appeal to Zakat and tax authorities, in that the evidence presented in this study will help Zakat and tax authorities in their efforts to enhance the objection process in its procedural and objective aspects.