

(القرار رقم ١٢٣٢ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

في الاستئناف رقم (١٠٢٨ و ١٠٣٥/ض) لعام ١٤٣٠هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/٢/٤هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٤) لعام ١٤٣٠هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١م و ٢٠٠٤/٧/٣١م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣١/١/١٩هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلفو.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (٤) لعام ١٤٣٠هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢٥) وتاريخ ١٤٣٠/٤/٢٩هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١٨٤) وتاريخ ١٤٣٠/٦/٨هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى اللجنة برقم (١٧١) وتاريخ ١٤٣٠/٥/٢٨هـ، وقدم المكلف ضمناً بنكياً صادراً من مجموعة (ب) برقم وتاريخ ١٤٣٠/٥/٢٢هـ بمبلغ (٤٢,٧٤٤,٧٧٥) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وحيث تضمن القرار الابتدائي أنه يحق لمن له اعتراض على القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه خلال مدة ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، بذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمها من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة بإهدار حسابات المكلف والربط تقديرياً للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن الشركة هي فرع لشركة (أ)، وهي شركة قائمة بموجب قوانين هولندا، وقد تم تسجيل الفرع في الرياض بتاريخ ١٤١٨/١٢/٢٨هـ الموافق ١٩٩٨/٤/٢٤م ويعمل بموجب السجل التجاري رقم، وتم

الترخيص للفرع بالقيام بأعمال تركيب وصيانة وبرمجة شبكات وأنظمة وأجهزة الحاسب الآلي وتقديم خدمات التدريب والخدمات المساندة المتعلقة بذلك، يقوم المركز الرئيس للشركة بتوريد المعدات إلى العملاء في المملكة العربية السعودية بموجب اتفاقيات تبرم مع الموزعين مباشرة، وظل الفرع يمارس نشاطه في المملكة على نفس النسق منذ إنشائه، ويمسك الفرع دفاتره باللغة العربية ويحتفظ بجميع السجلات ذات العلاقة بعمليات الشركة، كما أن القوائم المالية يتم تدقيقها من قبل مراجع حسابات مرخص له وذلك وفقاً للأنظمة المعمول بها وبما يتفق مع الدفاتر المحاسبية المحتفظ بها في المملكة العربية السعودية، ويقوم الفرع بتقديم الإقرارات الضريبية على أساس الحسابات وفقاً لمتطلبات نظام ضريبة الدخل، كما تم تقديم قوائم مالية مدققة إلى المصلحة تأييداً للإقرارات الضريبية، وقامت المصلحة بإجراء فحص ميداني لدفاتر وسجلات الفرع من خلال العديد من الزيارات الميدانية، وقد قدم الفرع خلال تلك الزيارات الدفاتر والسجلات العربية المتعلقة بجميع السنوات إلى فريق الفحص ومعها المستندات الثبوتية التي طلب فريق الفحص الاطلاع عليها، ولم يبد فريق الفحص بالمصلحة أي تحفظ أو عدم اقتناع بشأن الدفاتر وهو ما يمكن التأكد منه من محضر الفحص الميداني المعد من قبل المصلحة، إلا أن المصلحة قامت بإجراء الربط الضريبي على العاملين المنتهين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م على أساس جزافي دون إبداء أي أسباب لعدم قبول الإقرارات الضريبية ودفاتر الفرع وسجلاته والقوائم المالية المدققة، وأيدت اللجنة الابتدائية المصلحة بشأن إهدار دفاتر وسجلات الشركة وإجراء ربط جزافي استناداً إلى أن الشركة خالفت المرسوم الملكي رقم (٦١/م) الصادر بتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧ هـ لأنها تقوم بتسجيل الإيرادات في نهاية العام، كما تقوم بنفس الإجراء عند قيدها للتكاليف بالرغم من أن فواتير الخدمات المقدمة للعملاء تصدر في تواريخ مختلفة، وأن الشركة لم تحتفظ بأي مستندات تؤيد المشتريات الخارجية ومن أهمها الفسوحات الجمركية.

ويرى المكلف بأن اللجنة الابتدائية عند إصدارها للقرار أوردت بصورة أساسية وجهة نظر المصلحة دون الأخذ في الاعتبار للحقائق التي أوردتها لفريق الفحص الميداني خلال عملية الفحص وكذلك خلال جلسة مناقشة الاعتراض أمام لجنة الاعتراض الابتدائية من أنه عبارة عن فرع لشركة أجنبية، وكما هو معلوم فإن الفرع ليس مرخصاً له ببيع المعدات والخدمات للعملاء في المملكة العربية السعودية، ويقوم الفرع طبقاً للترخيص الممنوح له بتقديم خدمات الدعم الفني لعملاء المركز الرئيس في المملكة العربية السعودية، وقد أبرم المركز الرئيس عقود التوريد والخدمات مباشرة مع الموزعين في المملكة العربية السعودية ويقتصر دور الفرع فقط على تقديم الخدمات للعملاء بموجب الاتفاقيات الموقعة مع المركز الرئيس، كما أن الفرع ليس لديه اتفاقيات مع عملاء المركز الرئيس في المملكة العربية السعودية، لذا فإنه لا يتعين عليه في العادة التصريح عن الإيرادات المحققة من قبل المركز الرئيس نتيجة لبيع المعدات والخدمات وإنما يتعين عليه فقط التصريح عن هذه الإيرادات لغرض الالتزام بمتطلبات النظام الضريبي المعمول به في المملكة العربية السعودية، حيث أنه طبقاً للمادة (٤) من القرار الوزاري رقم (٣٤٠) الصادر باللائحة التنفيذية المطبقة على العاملين المنتهين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م يتعين على الفرع التصريح عن كافة الإيرادات المتحققة في المملكة العربية السعودية والتي تنص على "تعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة"، وبناء عليه والتزاماً بمتطلبات النظام الضريبي ولائحته التنفيذية قام الفرع بالتصريح عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بتوريد المعدات إضافة إلى الخدمات المقدمة لعملاء المركز الرئيس، ولم يخالف الفرع المرسوم الملكي رقم (٦١/م) الصادر بتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧ هـ الذي يحكم عملية مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية في المملكة العربية السعودية، وقد تضمنت المادة (٢) منه (يجوز للتاجر أن يستعمل دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفاصيل الأنواع المختلفة من العمليات المالية، ويكتفي في هذه الحالة بتقييد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة من واقع هذه الدفاتر، فإذا لم يتبع هذا الإجراء اعتبر كل دفتر مساعد دفترًا أصلياً)، إضافة إلى ذلك يتعين على المكلف بموجب نظام الدفاتر التجارية الاحتفاظ بمخرجات الدفاتر كل ثلاثة أشهر، وهذا في حد ذاته دليل على أن تسجيل المعاملة في اليوم الذي تمت فيه لا يمثل واحدة من المتطلبات التي أشارت إليها المصلحة، كما يحتفظ المركز

الرئيس لفرع الشركة بالمعلومات عن كافة الفواتير الصادرة للموزعين في المملكة العربية السعودية في أجهزة الحاسب الآلي التي يمكن الدخول عليها من خلال الحاسبات الآلية المركبة في مكاتب الفرع في مدينة الرياض، وعليه فإنه يمكن تحديث هذه المعلومات بصورة دائمة بمعنى أن يتم إدراج الفاتورة في بيان المبيعات فور إصدارها، والتزاما بالمرسوم الملكي رقم (م/٦١) قام فرع الشركة بتسجيل المبيعات وتكاليف المبيعات المتعلقة بالمعدات، وذلك من خلال إعداد ملخص لكافة الفواتير الصادرة من قبل المركز الرئيس للموزعين في المملكة العربية السعودية باستخدام قيد اليومية حيث يتم تسجيل تكاليف الخدمات المؤداة مطليا من قبل الفرع يوميًا في دفاتر وسجلات الفرع وقد تم خلال الفحص الميداني تقديم ملخص بكافة الفواتير الصادرة للموزعين في المملكة العربية السعودية من قبل المركز الرئيس وكذلك صور الفواتير التي طلبها فريق الفحص أثناء عملية الفحص الميداني والتي تمت طباعتها من أجهزة الحاسب الآلي أمام فريق الفحص الميداني، كما تحتفظ الشركة بالمستندات المطلوبة المؤيدة للإقرارات الضريبية وبالتالي فإنها لم تخالف القرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) بتاريخ ١٤١٣/١/٢٧هـ.

وأضاف المكلف بأنه يحتفظ بكافة المستندات المؤيدة للمصاريف المتكبدة من قبل الفرع إضافة إلى المستندات ذات الصلة بالإيرادات وتكاليف توريد المعدات من قبل المركز الرئيس والتي يتعين التصريح عنها طبقا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية علمًا بأن المركز الرئيس أبرم اتفاقيات مع الموزعين في المملكة العربية السعودية لتوريد المعدات والخدمات حيث يقوم الموزعون باستيراد هذه المعدات مباشرة من المركز الرئيس، علاوة على ذلك فإن الفرع ليس مرخصا له استيراد هذه المعدات كما أنه لا يشارك خلال أي مرحلة كانت في استيراد هذه المعدات، وبالتالي فإن الفسوحات الجمركية ذات الصلة ليست في حوزة الفرع، بناء عليه فإنه لا يمكن تقديم مستندات غير مسموح له الاحتفاظ بها نظامًا، وتأييدًا للمعدات الموردة قدم عملاؤنا للمصلحة وللجنة الاعتراض الابتدائية عينة من صور الفواتير الصادرة من المركز الرئيس (هولندا) باسم الموزعين في المملكة العربية السعودية والخطابات الصادرة من شركة (ج) وشركة (د) التي تؤكد استيرادهم المعدات من المركز الرئيس وتخليص هذه المعدات من مصلحة الجمارك مباشرة وبالتالي عدم مشاركة فرع الشركة في تخليص هذه المواد الشيء الذي يبرر ويثبت عدم احتفاظ الفرع بالفسوحات الجمركية، كما قدم فرع الشركة صور الأجزاء ذات الصلة من الاتفاقية المبرمة مع شركة (هـ) مع ترجمة موجزة تؤكد صراحة مسؤولية الموزعين عن تخليص المعدات من مصلحة الجمارك وكذلك صورة السجل التجاري وتؤكد المستندات السابقة بأن الفرع لا يملك الصفة النظامية التي تمكنه من الاحتفاظ بالفسوحات الجمركية وبالتالي فإنه لا يمكن معاقبة الفرع نظير التزامه بالأنظمة الضريبية التي يتعين عليه بموجبها التصريح عن الإيرادات المحققة من أعمال التوريد والخدمات المقدمة من المركز الرئيس ومطالبتة بتقديم مستندات لا يمكن له بأي حال من الأحوال الحصول عليها علاوة على ذلك حتى وإن تسنى للفرع الحصول على صور الفسوحات الجمركية فإنها ستكون صادرة باسم الموزعين وبالتالي لن يتم الاعتداد بها كمستندات للفرع، علمًا بأن الموزعين أنفسهم يستخدمون هذه الفسوحات لإثبات قيد أعمال التوريد والمشتريات في دفاترهم النظامية، وتأييدًا للدفاتر والسجلات المحاسبية المعد على ضوءها الإقرارات الضريبية يمسك الفرع صور الفواتير الصادرة من المركز الرئيس كما هو منصوص عليه في مواد وبنود المرسوم الملكي رقم (م/٦١) الذي قضت المادة (٦) منه على أن يحتفظ التاجر بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والوثائق المتعلقة بتجارته الصادرة منه والواردة إليه، ويكون الحفظ بطريقة منتظمة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية، وتكفل عند اللزوم التحقق من الأرباح والخسائر، ويلاحظ من المادة المذكورة بأن مسك المستندات الأصلية لا يعد إحدى المتطلبات بموجب الأنظمة طالما أنه بالإمكان تقديم صور طبق الأصل للمطابقة مع القيود المحاسبية وبالتالي فإن ما أوردته لجنة الاعتراض الابتدائية بأن الصور لا يمكن الوثوق بها لا تسنده أي نصوص نظامية، كما صدر القرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) بتاريخ ١٤١٣/١/٢٧هـ بشأن الشركات التي تمسك حساباتها على الحاسب الآلي، وقد التزمت الشركة بمتطلبات القرار الوزاري حيث تم الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية باللغة العربية والمنصوص عليها بموجب أنظمة الدفاتر التجارية، علمًا بأن هذه الدفاتر المحاسبية قدمت إلى فريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني، كما تحتفظ كافة المستندات المؤيدة الأصلية في مباني الفرع وقد قدمت لفريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني والذي أبدى قناعته بها، كذلك تم إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي باللغة العربية مستخرجة من

ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ العام المحتفظ بهما على الحاسب الآلي، علمًا بأن دفتر الأستاذ وميزان المراجعة باللغة العربية تم تقديمهما إلى فريق الفحص التابع للمصلحة خلال الفحص الميداني، كما يقوم مراجع خارجي مرخص له بمراجعة الحسابات، وقدم فرع الشركة الإقرار الضريبي النهائي مصحوبًا بالفوائم المالية المدققة باللغة العربية، وقد التزم الفرع التزامًا كاملًا بمواد القرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) بتاريخ ١٤١٣/١/٢٧هـ، الجدير بالذكر أن القرار الوزاري المذكور الذي لم يعط المصلحة الحق في رفض الدفاتر المحاسبية وإجراء الربط جزافيا في حالة مخالفته وذلك لأن هذا القرار الوزاري صدر بعد اعتماد أنظمة الدفاتر التجارية والتي تتضمن الغرامات المنصوص عليها عند مخالفة فقرات ونصوص هذا القرار، وقد ألغت المادة (١٤) من نظام الدفاتر التجارية أحكام المواد (٦، ٧، ٨، ٩ و ١٠) من نظام المحكمة التجارية وكل حكم يتعارض مع أحكام هذا النظام، عليه فإن الحكم على الالتزام بنظام الدفاتر التجارية أو مخالفته متروك للنظام نفسه، وفيما يلي ملخصا للمواد ذات الصلة من نظام الدفاتر التجارية التي تعالج المخالفات وتحدد العقوبة حيالها:-

مادة (١١) يتولى ضبط ما يقع من مخالفات لأحكام هذا النظام والقرارات الصادرة تنفيذاً له موظفون يصدر بتعيينهم قرار من وزير التجارة، مادة (١٢) كل مخالفة لأحكام هذا النظام، أو اللوائح، والقرارات الصادرة تنفيذاً له يعاقب مرتكبها بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال ولا تزيد على خمسين ألف ريال، مادة (١٣) يختص ديوان المظالم بتوقيع العقوبات المنصوص عليها في هذا النظام، والالتزام بالمواد أعلاه أصدر وزير المالية القرار رقم (١٣١/٣) بتاريخ ١٤١٥/١١/٦هـ حيث وجه المصلحة بعدم إهدار الدفاتر أو إجراء ربوط جزافية استناداً على قرارات وزارية سابقة، بناءً عليه فإن إجراء ربط جزافي من قبل المصلحة ليس له ما يبرره ويتناقض مع ما هو معمول به من أنظمة ضريبية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإهدار دفاتر الشركة ومحاسبتها جزافياً وفقاً لتقرير الفحص الميداني حيث تبين من الفحص أنه يتم قيد إيرادات المواد وإيرادات خدمات المساندة الفنية والتكاليف المقابلة لها بقيد واحد إجمالي في نهاية العام (من خلال إشعار وارد بالايميل من المركز الرئيس بالخارج) وهذه مخالفة للمرسوم الملكي الكريم رقم (٦١/م) وتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧هـ وبصوره أكثر تفصيلاً فإن إثبات الإيرادات في الدفاتر حسبما أفاد ممثل الشركة يتم بقيد واحد في نهاية العام بإجمالي إيرادات العام (سواء التوريدات من المركز الرئيس أو خدمات الإسناد الفني) ويتم تحديد هذه الإيرادات من خلال إشعار يرد للفرع من المركز الرئيس في نهاية العام متضمناً إجمالي الفواتير الصادرة خلال العام أو من خلال البيان الموجود لدى الفرع بإجمالي الفواتير الصادرة خلال العام للعملاء، وقدمت الشركة صور قيود اليومية العامة وتبين من خلالها أنه تم إثبات الإيرادات في الربع الأخير من العام فقط وقد تبين من خلال صورة الإشعارات المقدمة من الشركة والتي يتم من خلالها إثبات الإيرادات والتكاليف بالدفاتر أنها مرسلة من المركز الرئيس بعد نهاية العام، كما يتم إثبات التكاليف بالدفاتر حسبما أفاد ممثل الشركة في نهاية العام بقيد واحد إجمالي وذلك من خلال الإشعار الوارد من المركز الرئيس الذي يرد به قيمة توريدات المركز الرئيس من الأجهزة وخدمات المساندة الفنية وتكاليف الشحن، وقدمت الشركة صور قيود اليومية العامة وتبين من خلالها أنه تم قيد التكاليف في نهاية العام بقيد واحد إجمالي في الربع الأخير من العام، وحيث أن الشركة لا تقوم بإثبات إيراداتها أولاً بأول بل في نهاية العام بقيد واحد إجمالي وذلك على الرغم من أن فواتير الخدمات المقدمة للعملاء تصدر في تواريخ مختلفة خلال العام وكذلك إثبات التكاليف إلا أنها تثبت في الدفاتر في الربع الأخير من العام، وبالتالي خالفت الشركة المرسوم الملكي الكريم رقم (٦١/م) وتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧هـ الصادر بالمصادقة على نظام الدفاتر التجارية حيث نصت المادة الثالثة منه على ما يلي: (تقيد في دفتر اليومية الأصلي جميع العمليات المالية التي يقوم بها التاجر وكذلك مسحوباته الشخصية ويتم هذا القيد يوماً بيوم بالتفصيل... الخ)، إضافة إلى أن الشركة طبقاً لمحاضر الفحص الميداني لم تقم بطباعة مخرجات النظام المحاسبي كل ثلاثة أشهر ولم تحتفظ بالمستندات الأصلية، كما أن الشركة خالفت القرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) وتاريخ ١٤١٣/١/٢٧هـ الصادر بشأن الضوابط التي ينبغي أن تستند عليها المصلحة في قبولها للحسابات الممسوكة عن طريق الحاسب الآلي في البند الأول الفقرة الثالثة منه الخاصة بحفظ جميع المستندات الأصلية مطلقاً بشكل يسمح بطلبها والإطلاع عليها من

قبل المصلحة في أي وقت كذلك البند الأول الفقرة السادسة منه الخاصة بالمستخرجات الدورية التي تتضمن جميع المعلومات ومصادقتها من محاسب قانوني أوجهة رقابية أخرى، ومما سبق فإن المصلحة ترى أن دفاتر الشركة غير مستوفية للناحية الشكلية نظامًا.

وأضافت المصلحة أن الشركة لم تتمكن من إثبات صحة إقراراتها الضريبة من خلال تقديم مستندات ثبوتية وذلك على النحو التالي:-

١- الإيرادات: من خلال محاضر الاعمال تبين أن إيرادات الشركة عبارة عن:

- إيرادات توريدات مواد من الخارج.

- إيرادات خدمات مسانده فنية مقدمه للعملاء بالداخل.

بيان/السنة	٢٠٠٣م	٢٠٠٤م
إيراد توريدات	١٤٥,٥٢١,٨٤٦	١٥٢,٧٠٠,١٤٢
إيراد خدمات	١٦,٣٤٧,٦١٤	١٨,٧٨٣,١٣٧
إجمالي	١٦١,٨٦٩,٤٦٠	١٧١,٤٨٣,٢٧٩

ومن خلال مراجعة ودراسة الإيرادات بالدفاتر اتضح لفريق الفحص الميداني أن هناك تخفيضات تمت على إيرادات الخدمات بلغت قيمتها للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ و ٢٠٠٤/٧/٣١ م مبلغ (١,٩٠٦,٥٢٦) ريالًا ومبلغ (١,٨٧٥,٣٤٥) ريالًا على التوالي، وبالاستفسار من الشركة عن سبب هذه التخفيضات للإيراد أفاد ممثلها أن هناك فواتير تم قيدها بالدفاتر مرتين ومن ثم تم إلغاؤها لاحقًا بموجب إشعار دائن بنفس قيمة الفاتورة، كما أفاد أن هناك بعض الأعمال التي لا يوافق عليها العميل أو تحميل عميل بفاتورة خطأ لا تخصه ويتم تدارك هذه الأخطاء لاحقًا بإصدار إشعار دائن بنفس قيمة الفاتورة الاصلية السابق إصدارها خطأ، وقدم لفريق الفحص عينة من إشعارات دائنة باسم شركتي ((و)- (ز)) وهما صاحبنا أكبر تخفيضات للبند وهما باللغة الانجليزية ولم يتأكد لفريق الفحص سبب إصدار هذه الإشعارات الدائنة، وحتى بعد أن ترجمها ممثل الشركة للعربية لم يتضح منها سبب الالغاء كما لم يستطع ممثل الشركة تبرير هذه التخفيضات، كما لم يقدم أي مستندات تؤيد ذلك حيث طلب ممثلو المصلحة من الشركة وبشكل متكرر تقديم شهادة تأكيد إيراداتها من شركتي (و) و(ز) وهما لها النصيب الأكبر من قيمة التخفيضات في الإيرادات ولكن الشركة وحتى نهاية محضر أعمال الفحص لم تقدم هذه التأكيدات مما يجعل هذه التخفيضات غير مبررة وليست مؤيدة بأي مستند نظامي يثبت ذلك، كما أنه بعد مراجعة المصلحة لإيرادات الشركة للعام المنتهي في ٢٠٠٤/٧/٣١ م تبين من خلال التحليلات المقدمة من الشركة بالفحص أنها لا تتطابق مع ما ورد بالإقرارات المقدمة للمصلحة حيث كانت الإيرادات بالتحليل المقدم لفواتير العام بمبلغ (١٧١,٥٢٠,١٤٥) ريالًا بينما ما ورد بالإقرار ما قيمته (١٧١,٤٨٣,٢٧٩) ريال أي بفارق وقدره (٣٦,٨٦٦) ريالًا وهذا ما يؤكد وجود إيرادات بالفواتير لم يتم إدراجها بالإقرارات المقدمة للمصلحة.

٢- تكاليف الإيرادات:-

لم تقدم الشركة أي مستندات مؤيدة للمشتريات الخارجية والفسوحات الجمركية رغم طلب فريق الفحص أكثر من مرة تقديم أي مستندات للتحقق من قيمة المواد الموردة من الخارج والمدرجة ضمن التكاليف بالإقرارات المقدمة للمصلحة وهذه مخالفة للقرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) وتاريخ ١٤١٣/١١/٢٧ هـ وقد بلغت قيمة التكاليف من خلال الإقرارات المقدمة من الشركة على النحو الآتي:-

بيان/السنة	٢٠٠٣م	٢٠٠٤م
تكلفة توريدات	١٤٢,٧٤٩,٦٧١	١٤٩,٦٢٦,٥٩٨
تكاليف شحن	٢,٧٧٢,١٧٣	٣,٠٧٣,٥٤٥
الإجمالي	١٤٥,٥٢١,٨٤٤	١٥٢,٧٠٠,١٤٣

وقد اتضح من مراجعة البند بمحاضر الاعمال أنه لا توجد لدى الفرع بالرياض المستندات المؤيدة للبند سواء فواتير المشتريات الخارجية أو الفسوحات الجمركية، وقد أفاد ممثل الشركة بمحاضر الاعمال أنه لا توجد فواتير للمشتريات الخارجية بالفرع حيث أن المواد الموردة تصل مباشرة للموزعين المحليين دون المرور على الفرع، كما أن الموزعين المحليين يقومون بالسداد مباشرة للمركز الرئيس وأن ما يقوم به الفرع هو إثبات قيمة تلك المواد الموردة والرسوم الجمركية في نهاية العام من خلال ملخص (كشف) الإيرادات الوارد من المركز الرئيس ويكون موضعا به قيمة المواد الموردة والرسوم الجمركية التي تسجل كإيراد ومصروف في نفس الوقت، وبسؤال فريق الفحص ممثل الشركة عن الفسوحات الجمركية، أفاد أنها لدى الموزعين المحليين لأنهم هم الذين يقومون بالتخليص الجمركي على البضاعة وسداد الرسوم الجمركية عن المواد الموردة ولا دخل للفرع بها، ويعد ذلك مخالفة واضحة وصريحة للنظام حيث تقوم الشركة بإثبات تكلفة المواد الموردة من الخارج بالدفاتر دون أن يكون لديها الفواتير والفسوحات الجمركية المؤيدة لها والتي ليست في حوزتها وإنما هي في حوزة الموزعين المحليين الذين يتعاملون مع المركز الرئيس مباشرة في إصدار أمر الشراء وإبرام التعاقد واستلام المواد الموردة والتخليص الجمركي وتسديد الرسوم الجمركية وسداد قيمة المواد الموردة مباشرة للمركز الرئيس، وعلى ذلك تعتبر الشركة مخالفة للقرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) وتاريخ ١٤١٣/١١/٢٧هـ في البند الأول الفقرة الثالثة والتي نصت على ما يلي: (حفظ كافة المستندات الاصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محليا بشكل يسمح بطلبها والإطلاع عليها من قبل المصلحة في أي وقت)، كما خالفت البند الأول الفقرة السادسة من نفس القرار والتي تنص على ما يلي: (يجب استخراج بيانات مطبوعة بالحاسب الآلي (مخرجات) بشكل دوري (أسبوعي - شهري - ربع سنوي) وتتضمن جميع المعلومات ومصادقتها من محاسب قانوني أو جهة رقابية أخرى مثل وزارة التجارة وبعدها أذني كل ٣ شهور)، ومما سبق إيضاحه تفصيلاً يتبين أن الشركة لا تحتفظ بكافة المستندات الاصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محلياً بشكل يسمح بطلبها والإطلاع عليها من قبل المصلحة في أي وقت، ويتضح ذلك في فواتير المشتريات الخارجية والفسوحات الجمركية وذلك بالمخالفة لمواد النظام واللائحة والقرارات الوزارية المشار إليها، إضافة إلى أن المستندات التي قدمت لفريق الفحص أثناء الفحص الميداني لدفاتر الشركة عن بنود الإيرادات والتكاليف تتمثل في اشعارات وارده بالإيميل من المركز الرئيس للشركة بالخارج وتخص كلاً من الإيرادات والتكاليف على حد سواء، وتؤكد المصلحة أن تلك المستندات لا يمكن اعتبارها أساساً للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، كما أنها لا تكون أثرًا مرجعيًا (قابل للمراجعة) يمكن المراجع أو الفاحص من التحقق من أي عنصر من عناصر القوائم المالية ابتداءً بإعداد القوائم المالية حيث أن القابلية للمراجعة تعتبر من خصائص البيانات المالية التي تعتمد عليها في إعداد تلك القوائم الأمر الذي يتعذر معه على الفاحص الضريبي التحقق من العمليات المالية إلا من خلال فحصها في المركز الرئيس للشركة بالخارج وهذا لم يتحقق، وبناءً على ذلك فإن المصلحة على قناعة تامة بأنه يصعب ربط الحدث المالي المؤيد بمسند أصلي متوافر محلياً في فرع الشركة بالمملكة العربية السعودية مع قيود اليومية وحركة الأستاذ العام وتفاصيل ومجاميع ميزان المراجعة وعناصر القوائم المالية، وبالتالي تم اهدار دفاتر الشركة ومحاسبتها جزافياً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إهدار حساباته للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م بحجة أنه يمسك دفاتره داخل المملكة باللغة العربية ويحتفظ بجميع السجلات والمستندات، كما أن قوائمه المالية يتم تدقيقها من مراجع خارجي وصرح فيها عن كافة إيراداته المتحققة داخل المملكة ومنها إيرادات توريد المعدات إلى عملاء المركز الرئيس وذلك طبقاً للنظام، ويرى المكلف أنه لم يخالف المرسوم الملكي رقم (٦١/م) لعام ١٤٠٩ هـ المنظم لعملية مسك الدفاتر والسجلات والذي لم يشترط تسجيل الحدث المالي في اليوم الذي تم فيه، كما لم يخالف القرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) لعام ١٤١٣ هـ حيث تمت طباعة صور الفواتير التي طلبها فريق الفحص الميداني، في حين ترى المصلحة إهدار حسابات المكلف ومحاسبته تقديرياً بحجة أنه يقوم بقرينة إيراداته وتكاليفه بقرينة واحد في نهاية العام من خلال إشعار من المركز الرئيس وبالتالي خالف المكلف المرسوم الملكي رقم (٦١/م) لعام ١٤٠٩ هـ المنظم لعملية مسك الدفاتر والسجلات وكذلك القرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) لعام ١٤١٣ هـ بشأن ضوابط مسك الحسابات عن طريق الحاسب الآلي، إضافة إلى عدم وجود مستندات مؤيدة لتكاليف الإيرادات.

وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري، وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير المصلحة والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى احتساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجر به المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقضيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث أن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً ويلزم تفصيل تلك الأحداث وقياسها دون إجمال أحداث مالية متفرقة في قيد محاسبي واحد، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفقرية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنداً نظامياً للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر، بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس، ومن حيث المنطق فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محلياً.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية وصور من دفتر الأستاذ العام ومحاضر الفحص الميداني اتضح للجنة أن المكلف يقوم بقرينة إيراداته وتكاليفها للعامين محل الاستئناف بقرينة واحد في نهاية العام من خلال إشعار وارد من المركز الرئيس مما يؤكد عدم التزام المكلف بفقرية القوائم المالية، حيث أن المستندات التي قدمها المكلف للجنة رفق خطابه رقم (٢٠١٠/٣٢٨٤) وتاريخ ١٤٣١/٣/٢ هـ توضح أنه يتم قياس وتسجيل الأحداث المالية للمكلف بقرينة واحد في نهاية العام المالي وهذا ما يظهره قيدي اليومية رقم (٣٥٢) وتاريخ ٢٠٠٣/٧/٣١ م ورقم (٧/٣) وتاريخ ٢٠٠٤/٧/٣١ م بمبالغ إجمالية قدرها (١٦٠,٧٨٨,٨٣٧) ريالاً ومبلغ (١٧١,٤٨٣,٢٧٩) ريالاً على التوالي ومما يؤيد ذلك إقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني المؤرخ في ١٤٢٨/٣/٢١ هـ (أنه في نهاية العام يكون لدى الفرع بيان بإجمالي الفواتير الصادرة للعملاء ويقوم بإعداد قيد واحد أي أن الفرع يقوم بإثبات الإيرادات

في نهاية العام المالي بفيديو واحد إجمالي للمواد الموردة من الخارج وقيود واحد إجمالي للخدمات المقدمة من خلال مهندسي الفرع إلى العملاء المحليين، وتطبيقاً لقاعدة اكتمال الدورة المستندية المشار إليها أعلاه وصلت اللجنة إلى قناعة بعدم اكتمال الدورة المستندية للتسجيل في الدفاتر وبالتالي لا يمكن الأخذ بها كأساس للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: الضريبة على إيرادات توريد المعدات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض الضريبة على كافة إيرادات المكلف بما فيها الإيرادات الناتجة عن توريد المعدات وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن الشركة لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بشأن فرض ضريبة جزافية على توريد المعدات من قبل المركز الرئيس لتناقض ذلك مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حيث صرح الفرع عن الإيرادات المتحققة من توريد المعدات من قبل المركز الرئيس للالتزام بمواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حيث أنه طبقاً للمادة (٤) من القرار الوزاري رقم (٣٤٠) الصادر بشأن الأنظمة الضريبية المطبقة على الأعوام المنتهية في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م يتعين على الفرع التصريح عن كافة الإيرادات المتحققة في المملكة العربية السعودية "تعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة"، وبناءً عليه والتزاماً من الشركة بمتطلبات النظام الضريبي ولائحته التنفيذية قام الفرع بالتصريح عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بتوريد المعدات إضافة إلى الخدمات المقدمة لعملاء المركز الرئيس، كما أنه طبقاً للأنظمة الضريبية لا تخضع أعمال التوريد من الخارج للضريبة في المملكة العربية السعودية، وبالتالي فإن إجراء المصلحة المتمثل في إجراء الربط على كافة الإيرادات بما في ذلك الإيرادات المتحققة من توريد المعدات ليس مبرراً ومخالفاً للأنظمة الضريبية، وطبقاً للقرار الوزاري رقم (١/٤/٩٠٦) الصادر بتاريخ ١٣٨٩/١/١٥ هـ لا تخضع عقود التوريد للضريبة في المملكة العربية السعودية حيث أشار القرار الوزاري إلى الآتي "نشعركم بموافقنا على عدم خضوع عمليات التوريد فقط وعمليات التوريد والتسليم في المملكة سواء التي يتم التعاقد عليها خارج أو داخل المملكة نظراً لعدم ممارسة الشركة أو المؤسسة المتعاقد معها لأي عمل مما يتضمنه العقد ضمن حدود المملكة"، كما ينص القرار الوزاري رقم (٤١٩٧/٤) بتاريخ ١٤١١/٣/٢٦ هـ على ما يلي: "إذا قدم المكلف إلى مصلحة الزكاة والدخل حساباته النظامية المصدقة من محاسب قانوني معتمد وكانت هذه الحسابات توضح قيمة المواد الموردة بصورة محددة من واقع عقود التوريد ومستقلة عن قيمة الأعمال التي تم إنجازها داخل المملكة، ففي هذه الحالة يتم خصم قيمة المواد الموردة من الوعاء الخاضع للضريبة كمصروف وتحقيق الضريبة المستحقة على الأرباح المتحققة من بقية الأعمال وفقاً لما تظهره الحسابات وذلك على النحو الوارد بالقرار الوزاري رقم (٤/٩٠٦) في ١٣٨٩/١/١٥ هـ"، وحيث قدم الفرع القوائم المالية المدققة وعقود التوريد المبرمة بين المركز الرئيس والموزعين في المملكة، فيجب عدم فرض ضريبة على المواد الموردة من المركز الرئيس للموزعين في المملكة، وتأييداً لتوريد المعدات طبقاً للأنظمة قدم الفرع تأكيداً من مراجعي حسابات المركز الرئيس تأييداً لقيمة المعدات الموردة، وتأييداً للإقرارات الضريبة قام الفرع بتقديم القوائم المالية إلى المصلحة والتي تتضمن قيمة المواد الموردة من قبل المركز الرئيس، ويمثل هذا في حد ذاته دليلاً كافياً على توريد المعدات من قبل المركز الرئيس علماً بأن عقود التوريد لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية حيث ينص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية صراحة على أن أعمال التوريد من الخارج لا تخضع للضريبة حتى إذا تضمن عقد التوريد بعض الأعمال المصاحبة التي تتم داخل المملكة وتعذر تحديد قيمة هذه الخدمات المصاحبة بصورة منفصلة عن أعمال التوريد، وفي هذه الحالة أيضاً تخضع الأعمال المصاحبة فقط للضريبة في المملكة، كما أن الفرع لا يقوم بتنفيذ أي خدمات تتعلق بتوريد المعدات من المركز الرئيس، وإنما يقتصر نشاط الفرع على تقديم خدمات للموزعين المحليين، وحيث أن

الإيرادات من هذه الخدمات تم تضمينها في الإيرادات الخاضعة للضريبة وبالتالي لا يجب إخضاع أعمال توريد المعدات من المركز الرئيس للضريبة سواء على أساس الحسابات المقدمة أو على أساس ربح جزافي، كما أن المركز الرئيس قام بتوريد معدات إلى الموزعين في المملكة العربية السعودية مباشرة وبالتالي فإن قيام المصلحة بربط الضريبة على هذه التوريدات ليس له سند من الأنظمة الضريبية، بناء عليه فإن ربط المصلحة وقرار اللجنة الابتدائية المؤيد لفرض ضريبة على توريد المعدات يخالف صراحة النظام الضريبي ولائحته التنفيذية.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية ترى أن المستندات المتمثلة في صور فواتير المبيعات الصادرة من المركز الرئيس وبعض المستندات الأخرى مثل شهادة المحاسب القانوني الخارجي غير كافية لإثبات دخول تلك المشتريات الخارجية للملكة، وأن الشركة لم تقدم أدلة كافية لإثبات أن المواد أدخلت للمملكة، وفي هذا تناقض من قبل اللجنة، فإذا كانت المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية ليستا مقتنعتين بأن المعدات الموردة قد دخلت فعلاً إلى المملكة فإنه يجب في هذه الحالة استبعاد الإيرادات المتعلقة بهذه المعدات الموردة من المبلغ الخاضع للضريبة سواء كان ذلك على أساس الحسابات أو على أساس جزافي، وكما هو مبين أعلاه فإن المواد الموردة من الخارج لا تخضع مطلقاً للضريبة في المملكة العربية السعودية، وبناء عليه فإن المعدات الموردة التي لم يتم إدخالها للمملكة لا يتوجب التصريح عنها وكذلك لا يجب خضوعها للضريبة.

وأضاف المكلف أنه طبقاً لتعميم المصلحة (٢/٤٢٧٢) بتاريخ ١٣٩٧/٦/٢٧ هـ تعتبر صور الفواتير الصادرة من المركز الرئيس وشهادة مراجعي حسابات المركز الرئيس المدعمة بالقوائم المالية المدققة للفرع مستندات كافية للمطالبة بحسم تكلفة المواد الموردة من المركز الرئيس "وأن تشمل المستندات المقدمة للمراجعة فواتير الشراء الخارجية، وإذا كان المركز الرئيس للمشروع وهو المصنع لتلك المواد، فيلزم أن يكون تحميل الحسابات المحلية بأقيام تلك المواد بناء على مستند رسمي من المركز الرئيس وشهادة من مراجع حسابات الشركة بأن قيمة تلك المواد المخصوم بقيمتها على الفرع العامل في المملكة تعادل قيمتها في سوق بلد التصنيع أو العالمي في تاريخ إرسال هذه المواد للمملكة"، وحيث قدم فرع الشركة الفواتير الصادرة من قبل المركز الرئيس للموزعين المحليين وتأكيد مراجعي حسابات المركز الرئيس بأن المواد قد تم توريدها بالقيمة السوقية العالمية في تاريخ إرسالها للمملكة العربية السعودية والقوائم المالية المدققة، وعلى ضوء ذلك فإن الأسس التي استندت عليها لجنة الاعتراض الابتدائية عند إصدار قرارها تتناقض مع الأسس والمبادئ التي وضعتها المصلحة بنفسها لفحص تكاليف المواد الموردة، كما أن قرار اللجنة الابتدائية يخالف القرار الاستثنائي رقم (٦٤٨) بتاريخ ١٤٢٧/٣/٤ هـ الموافق (٢٠٠٦/٤/٢م) والذي أكد أن أعمال التوريد من خارج المملكة لا تخضع للضريبة حتى لو تم إجراء ربط جزافي على إيرادات المكلف من الأعمال داخل المملكة، كذلك تجدر الإشارة إلى أن المصلحة قبلت إجراءات الشركة بخصوص أعمال التوريد بالنسبة للأعوام السابقة وأجرت الربط الضريبي على أساس القوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بالربط الجزافي على كافة إيرادات الشركة سواءً إيرادات خدمات المساندة الفنية أو إيرادات توريد المواد من الخارج لأن الشركة لم تقدم لفريق الفحص الميداني أي مستندات مؤيدة لبند توريدات المواد من المركز الرئيس، كما أنه لم يتسن للفريق الفاحص بسبب عدم تقديم الشركة لأي مستندات عن البند محل الاعتراض مراجعة البند والتأكد من قيمه والتأكد من دخول هذه المواد إلى المملكة وذلك رغم طلب الفريق الفاحص من الشركة أكثر من مرة تقديم أي مستندات مؤيدة للبند وفقاً لما تم إيضاحه بالبند السابق، ولذا فإن تقاعس الشركة عن تقديم المستندات اللازمة التي تؤيد ما ورد في إقراراتها هو ما أدى إلى عدم توصل فريق الفحص إلى نتيجة صحيحة يمكن على أساسها الاعتماد على الحسابات المقدمة والربط عليها مما استوجب الربط الجزافي على كافة إيرادات الشركة، أما بالنسبة للقرار الاستثنائي رقم (٦٤٨) لعام ١٤٢٧ هـ الذي استرشدت به الشركة فترى المصلحة أن القرار لم يفصل في عدم خضوع كامل إيرادات المكلف للضريبة بل أعاد هذا البند للجنة الابتدائية للنظر فيه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة بحجة أنه صرح في قوائمه المالية عن المواد الموردة من المركز الرئيس طبقاً للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية والذي لا يخضع أعمال التوريد من الخارج للضريبة في المملكة، كما أنه قدم المستندات المؤيدة لتوريداته بما في ذلك القوائم المالية وتأكيد مراجع الحسابات الخارجي بأنه تم توريد المواد بالقيمة العالمية، في حين ترى المصلحة الربط التقديري على كافة إيرادات المكلف بما فيها إيرادات المواد الموردة لعدم تقديمه المستندات المؤيدة لها للتأكد من قيمتها ودخولها المملكة.

وترى اللجنة أن احتساب المصلحة للوعاء الضريبي للمكلف على أساس أرباح تقديرية بنسبة ٢٠% معناه السماح بمصرفات قدرها ٨٠% من ضمنها تكلفة المواد الموردة وما يطالب به المكلف يعد خلطاً بين المحاسبة بموجب القوائم المالية والمحاسبة بناءً على التقديرات الجزافية ولذلك ترى اللجنة انه لا يمكن إفراد عنصر من عناصر القوائم المالية بذاته ليكون حجة في إعادة احتساب الوعاء الضريبي فيما أن يحتسب الوعاء على أساس القوائم المالية أو جزافياً ولا يمكن الخلط بينهما، وحيث أن اللجنة انتهت في البند الأول إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته، لذا فإنها ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (٤/ثانياً) بتأييد المكلف في عدم فرض غرامات تأخير التزام الضريبة الناشئ عن معالجة المصلحة ولعدم تقديم إقرار ضريبي وفقاً لحثثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنه على ضوء ما قضت به اللجنة الابتدائية من تأييد لإجراء المصلحة في إهدار الحسابات المقدمة من الشركة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م وفقاً لما ورد في حثثيات رأي اللجنة من القرار، وحيث أن الفروق الضريبية الناتجة عن الربط الضريبي متأنية من تطبيق أحكام وتعليمات نظامية ليست محل خلاف بين المكلفين والمصلحة، لذلك أخضعت المصلحة الشركة لغرامة التأخير على فرق الضريبة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م وفقاً للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ.

وبعد إطلاع ممثلي المكلف على وجهة نظر المصلحة قدما مذكرة بتاريخ ١٤٣١/٣/١٦هـ ورد فيها أن المادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل تنص على الآتي: "في حالة عدم تقديم البيان ودفع المبلغ خلال (٥) أيام من المدة المحددة تضاف غرامة قدرها ١٠% من الضريبة إلى المبلغ المستحق، وإذا تجاوزت مدة التأخير خمسة عشر يوماً تصبح الغرامة ٢٥%"، كما ينص التعميم رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ على الآتي: "يتضح من أحكام المنشور رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ الصادر في ١٥/١١/١٣٧٩هـ أن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة على أرباح الشركات والأفراد إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة لا تستحق إلا بعد ثبوت التأخير بانقضاء المواعيد المحددة على تاريخ المطالبة بقيمة الربط النهائي على هذه التعديلات، وبموافقة المكلف أو انقضاء المواعيد المحددة نظاماً وذلك كقاعدة عامة، غير أنه يستثنى من هذه القاعدة بعض الحالات التي يتكشف للمصلحة أن هذا التعديل الذي طرأ على بعض بنود المصروفات كان يتحتم على المكلف بذاته إجراؤه عند تقديم إقراره السنوي طبقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل واللوائح والقرارات الصادرة..."، وطبقاً للتعميم المذكور أعلاه فإن غرامة التأخير تفرض في حالة وجود خطأ من جانب المكلف وأن غرامة التأخير تفرض عند تطبيق المكلف لنسبة استهلاك غير صحيحة، كما ينص التعميم رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ على: "وكذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في

التطبيق أو لبس في المبدأ مثل اللباس في تعيين ما يعتبر وما لا يعتبر من المزايا الملحقة بالراتب الخاضع للضريبة والالتباس فيما يجوز وما لا يجوز حسمه ضمن المصروفات أو الاستهلاكات أو الاحتياطيات وذلك لأن باب البحث في ذلك يظل مفتوحاً وقد يمضي بعض الوقت إلى أن يستقر الرأي على وضع سليم فلا يدخل هذا الوقت في حساب التأخير الموجب للغرامة لأن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث".

وخلاصة القول أن شروط تحاشي فرض غرامات التأخير هي كالتالي:-

- أن يكون هناك خلاف فني أو خلاف في الرأي بين المصلحة والمكلف.
 - أن يكون المكلف قد تصرف بحسن نية.
 - حتى في حالة تفسير النظام بصورة خاطئة من جانب المكلف فلا ينبغي فرض غرامات تأخير إذا كان المكلف قد تصرف بحسن نية، وبالنظر للشروط المحددة في التعميم أعلاه يجب عدم فرض غرامات تأخير حتى لو كان الربط الجزافي الحالي قائماً.
- وأضاف المكلف أن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف وليس نتيجة لتعمد المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث تم الوفاء بالالتزامات الضريبية وبأنظمة الضريبة بالكامل وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وبناء عليه يجب عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم احتسابها على أساس ربط جزافي مقارنة باحتساب الضريبة على أساس الحسابات المدققة والتي على أساسها تقديم الإقرارات، وقد قبلت مصلحة الزكاة والدخل طريقة الحسابات المدققة كأساس لتقديم الإقرارات واعتمدها أساساً لفرض الضريبة، ولم تقم الشركة بتغيير أساس تقديم الإقرارات لأعوام الاستئناف مقارنة بالأعوام السابقة، كما أنه لم يكن بالإمكان في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي التنبؤ بأنه سيصبح واجبا على الشركة سداد الضريبة طبقاً لربط المصلحة الجزافي الذي أجرته بعد مضي ثلاث سنوات وبالتالي فلا يوجد أي مبرر لقيام المصلحة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته المصلحة على أساس طريقة مختلفة تماماً عن الطريقة التي قدمت على أساسها الإقرارات للأعوام السابقة وقبلتها المصلحة وأصدرت الربوط على أساسها، وبالتالي فإن الشركة لم تكن على علم بهذا الالتزام الضريبي عند تقديم الإقرارات، وهذا يخالف مضمون قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٤) والذي نص على الآتي: "فترى اللجنة أن رفض الدفاتر وفرض الضريبة على أساس الربح الجزافي إنما هو في حد ذاته عقوبة، ولذلك لا يوجد هناك مبرر لفرض غرامة إضافية على المكلف"، وبناء على ما سبق يرى المكلف عدم توجب غرامة تأخير على فرق الضريبة لعامي الاستئناف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م بحدثة أن الفروقات الضريبية ناتجة من تطبيق أحكام النظام الضريبي طبقاً للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣م، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية بحدثة أن الالتزام الضريبي ناتج عن اختلاف في وجهات النظر لا تتوجب معه غرامة تأخير استناداً إلى المادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣م.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن إهدار الحسابات محل اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن ذلك، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل وشركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٤) لعام ١٤٣٠ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٣- رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة تأخير على الفروقات الضريبية للعامين المنتهيين في ٢٠٠٣/٧/٣١ م و ٢٠٠٤/٧/٣١ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،