

(القرار رقم ١٢٣٣ 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 الاثنين الموافق ١٤٣٤/٢/٤هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، 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 المنتهين في ٢٠٠٥/٧/٣١م و ٢٠٠٦/٧/٣١م.

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

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، وبذلك 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 العامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٧/٣١ م و ٢٠٠٦/٣/٣١ 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، كما خالفت المادة السادسة عشر من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ والتي تنص على حق المصلحة في إجراء الربط التقديري في حالة عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية.

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 ويقصر 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 للفقرة رقم (١٠) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ المطبق على السنوات المالية المنتهية في ٢٠٠٥/٧/٣١ م و ٢٠٠٦/٧/٣١ م يشمل الدخل الخاص بالمنشأة الدائمة (الفرع) لغير مقيم موجود في المملكة العربية السعودية الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة: - "إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له"، وبناءً 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 بتقيد 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 محليا من قبل الفرع يوميا 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 المادة السادسة عشر من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ.

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 علما 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 نظاما، وتأييدا 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 الإحتفاظ 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، علما بأن الموزعين أنفسهم يستخدمون هذه الفسوحات لإثبات قيد أعمال التوريد والمشتريات في دفاترهم النظامية، وتأييدا 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 حيث تم الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية باللغة العربية والمنصوص عليها بموجب أنظمة الدفاتر التجارية، علما 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، علما 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، كما قدم فرع الشركة الإقرار الضريبي النهائي مصحوبا بالفواتر المالية المدققة باللغة العربية، وقد التزم الفرع التزامًا كاملًا بالمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، 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 ملخصًا 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، 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 بإصدار 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 بلاي ميل من المركز الرئيس بالخارج) وهذه مخالفة للمرسوم الملكي الكريم رقم (٦١/م) وتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧هـ وبصوره أكثر تفصيلاً فإن الإيرادات في الدفاتر حسبما أفاد ممثل الشركة يتم إثباتها 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، كما أن الشركة طبقاً لمحاضر الفحص الميداني لم تقم بطباعة مخرجات النظام المحاسبي كل ثلاثة أشهر ولا يتوفر لديها المستندات المؤيدة للمواد، وقد تبين من خلال صورة الإشعارات المقدمة من الشركة والتي يتم من خلالها إثبات الإيرادات والتكاليف بالدفاتر أنها مرسله من المركز الرئيس عن العام المنتهي في ٢٠٠٦/٧/٣١م بتاريخ ٢٠٠٦/٨/٤م وعن العام المنتهي في ٢٠٠٥/٧/٣١م بتاريخ ٢٠٠٥/٨/٢م ومن ذلك يتبين أن القيد للإيرادات والتكاليف يتم بعد التاريخ وإعداد الميزانيات والإقرار، ويتم إثبات التكاليف بالدفاتر حسبما أفاد ممثل الشركة في نهاية العام بقيد واحد إجمالي وذلك من خلال الاشعار 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 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 الاخير 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)، ومما سبق فإن المصلحة ترى أن دفاتر الشركة غير مستوفية للناحية الشكلية نظاماً.

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 الأعمال تبين أن إيرادات الشركة عبارة عن:

- إيرادات توريدات مواد من الخارج.

- إيرادات خدمات مساندة فنية مقدمه للعملاء بالداخل.

بيان/السنة	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م
إيراد توريدات	٢١١,٤٤٣,٠٥٤	٣٠٧,٠٩٢,٧٩٢
إيراد خدمات	٢٠,٣٦٧,١٤١	٢٧,٩٥٢,٩٧٢
إجمالي	٢٣١,٨١٠,١٩٥	٣٣٥,٠٤٥,٧٦٤

ومن خلال فحص ومراجعة المصلحة إيرادات عام ٢٠٠٦م قدمت الشركة بيان تحليلي للإيرادات يختلف عن ما ورد ببيان متابعة العقود المقدمه من الشركة للمصلحة رفق الإقرار الضريبي وذلك على النحو التالي:-

اسم الجهة	الإيرادات ببيان متابعة العقود بالإقرار	الإيراد بالتحليل المقدم بالفحص
إيرادات (ب)	٢٧,٩٥٢,٩٧٢	٥,٧١٤,٩٦٦
إيرادات جهات اخرى	٣٠٧,٠٩٢,٩٧٢	٣٢٩,٣٣٠,٧٩٨
إجمالي الإيرادات	٣٣٥,٠٤٥,٧٦٤	٣٣٥,٠٤٥,٧٦٤

ولم تقدم الشركة اثناء الفحص الميداني مبررا لهذا التناقض بين ما ورد بالإقرار وما ورد بالتحليل المقدم بالفحص سوى تأكيد ممثلها بأن ما ورد بالتحليل المقدم بالفحص هو صحيح , وقد تم الطلب من الشركة تقديم شهادة بتأكيد إيراداتها من شركة (ب) خلال سنوات الربط ولم تقدمها رغم أنه تم الطلب يوم ٢٠٠٧/٥/١٩م وحتى تاريخ إقفال المحضر في ٢٠٠٧/٧/١٥م لم تقدم الشركة المستندات المطلوبة, كما أنه بعد فحص ومراجعة بند إيرادات خدمات المساندة الفنية ومن خلال ما قدم من الشركة من تحليلات للبند فقد تبين لفريق الفحص أن هناك تخفيضات تمت على إيرادات الخدمات بلغت قيمتها للأعوام ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م مبلغ (٢,٢٩٧,٠١٤) ريالاً ومبلغ (٥,٥٨٠,٧٩٩) ريالاً, وبالاستفسار من الشركة عن سبب هذه التخفيضات للإيراد أفاد ممثلها أن هناك فواتير تم قيدها بالدفاتر مرتين ومن ثم تم إلغاؤها لاحقاً 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 لاحقاً بإصدار إشعار دائن بنفس قيمة الفاتورة الاصلية السابق إصدارها خطأ, وقدم لفريق الفحص عينة من إشعارات دائنة باسم شركتي (و)ـ (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)ـ(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.

-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 أيضا للمادة (السادسة عشر/فقرة ج) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبي وقد بلغت قيمة التكاليف من خلال الإقرارات المقدمة من الشركة على النحو الاتي:-

بيان/السنة	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م
تكلفة توريدات	٢١١,٢٥٢,٢١١	٣٠١,١٥٣,٩٨٨
تكاليف شحن	٤,٤١٢,٩٠٣	٥,٩٣٨,٨٠٤
الإجمالي	٢١٥,٦٦٥,١١٤	٣٠٧,٠٩٢,٧٩٢

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 موضحا 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، 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 للمادة السادسة والخمسون/فقرة (ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ والتي تنص على (حفظ كافة المستندات الاصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محليا) , والفقرة (هـ) من المادة (السادسة والخمسون) والتي تنص على: (يجب استخراج بيانات مطبوعة في الحاسب الآلي (مخرجات) بشكل دوري (ربع سنوي) تتضمن جميع المعلومات) ومما سبق إيضاحه تفصلا يتبين أن الشركة لا تحتفظ بكافة المستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محلياً بشكل لا 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، كما أنه تم تقديم إقرار العام المنتهي في ٢٠٠٥/٧/٣١م على غير النموذج المعد لذلك طبقاً للنظام الضريبي الجديد (حيث أن السنة المالية للشركة تبدأ في ٢٠٠٤/٨/١م) والإقرار مقدم على النموذج المعد للسنوات ما قبل ٢٠٠٤م (النظام الضريبي القديم) وهو معد على أساس قوائم مالية غير مدققة من محاسب قانوني ثم عادت الشركة وقدمت إخطاراً في ٢٠٠٧/٣/٣١م بتعديل بندي الإيرادات والتكاليف، والإقرار غير معتمد من محاسب قانوني كما يتطلب النظام إضافة إلى أن المستندات التي قدمت لفريق الفحص أثناء الفحص الميداني لدفاتر الشركة عن بنود الإيرادات والتكاليف تتمثل في اشعارات واردة باللايميل 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 أثراً مرجعياً (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 لا يتحقق، وبناءً على ذلك فإن المصلحة على قناعة تامة بأنه يصعب ربط الحدث المالي المؤيد بمستند أصلي متوافر محلياً في فرع الشركة بالمملكة العربية السعودية مع قيود اليومية وحركة الأستاذ العام وتفصيل 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 دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إهدار حساباته للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٧/٣١ م و ٢٠٠٦/٧/٣١ 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 تمت فيه، كما لم يخالف المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) لعام ١٤٢٥ هـ ، في حين ترى المصلحة إهدار حسابات المكلف ومحاسبته تقديرياً بحجة أنه يقوم بقيود إيراداته وتكاليفه بقيود 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 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 تستقيصها 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 بفترية 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.

ويرجع اللجنة للفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ-...

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة التي تنص على أنه "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأبيانات أخرى على المكلف ، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى عدم إجازة المصروف الذي لم يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة".

د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية وصور من دفتر الأستاذ العام ومحاضر الفحص الميداني اتضح للجنة أن المكلف يقوم بقراراته وتكاليفها للعامين محل الاستئناف بقراراته في نهاية العام من خلال إشعار وارد من المركز الرئيس مما يؤكد عدم التزام المكلف بقراراته 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 بقراراته في نهاية العام المالي وهذا ما يظهره قيدي اليومية رقم (٧/٣) وتاريخ ٢٠٠٥/٧/٣١ ورقم (٧/٣) وتاريخ ٢٠٠٦/٧/٣١ بمبالغ إجمالية قدرها (٢٣١,٨١٠,١٩٥) ريالاً ومبلغ (٣٣٥,٠٤٥,٧٦٤) ريالاً على التوالي ومما يؤكد ذلك إقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني المؤرخ في ١٤٢٨/٣/٢١ هـ (أنه في نهاية العام يكون لدى الفرع بيان إجمالي الفواتير الصادرة للعملاء ويقوم بإعداد قيد واحد أي أن الفرع يقوم بإثبات الإيرادات في نهاية العام المالي بقراراته إجمالية للمواد الواردة من الخارج وقيد 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، وبناء عليه وتطبيقاً للنصوص النظامية المشار إليها ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين المنتهين في ٢٠٠٥/٧/٣١ و ٢٠٠٦/٧/٣١ 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 لحديثيات 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 للفقرة رقم (١٠) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل المطبق على السنوات المالية المنتهية في ٢٠٠٥/٧/٣١ و ٢٠٠٦/٧/٣١ يشمل الدخل الخاص بالمنشأة الدائمة (الفرع) لغير مقيم موجود في المملكة العربية السعودية الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة "إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له"، وبناء 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 مبررًا ومخالفًا للأنظمة الضريبية.

وحيث قدم الفرع القوائم المالية المدققة و عقود التوريد المبرمة بين المركز الرئيس والموزعين في المملكة، فيجب عدم فرض ضريبة على المواد الموردة من المركز الرئيس للموزعين في المملكة، وطبقًا للفقرة رقم (٧) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل المطبق على العاملين المنتهين في ٢٠٠٥/٧/٣١ م و ٢٠٠٦ م لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط تم في المملكة وبالتالي فهي لا تخضع للضريبة "لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط تم في المملكة... الخ" وتأييدًا لتوريد المعدات طبقًا للأنظمة قدم الفرع تأكيدًا من مراجعي حسابات المركز الرئيس تأييدًا لقيمة المعدات الموردة، وتأييدًا للإقرارات الضريبية قام الفرع بتقديم القوائم المالية إلى المصلحة والتي تتضمن قيمة المواد الموردة من قبل المركز الرئيس، ويمثل هذا في حد ذاته دليلًا كافيًا على توريد المعدات من قبل المركز الرئيس علمًا 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 أيضًا 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، بناءً 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 المصلحة، 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، وبناءً عليه فإن المعدات الموردة التي لم يتم إدخالها للمملكة لا يتوجب التصريح عنها وكذلك لا يجب خضوعها للضريبة، 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.

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 بم 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 بمصروفات 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 أفراد 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، هذا بالإضافة إلى أن الفقرة (٥) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على (لا يعتد بأي حسومات من إجمالي الإيرادات كمقاولي الباطن ونحوهم عند الربط التقديري) وبما ترى معه اللجنة عدم أحقية المكلف في طلبه، وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة للعامين المنتهين في ٢٠٠٥/٧/٣١م و ٢٠٠٦/٧/٣١م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٤) بتأييد المكلف في عدم فرض غرامات تأخير التزام الضريبة الناشئ عن معالجة المصلحة ولعدم تقديم إقرار ضريبي وفقاً لحثيات 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، كذلك استندت المصلحة في إخضاع الفروقات الضريبية للعامين المنتهين ٢٠٠٥/٧/٣١م و ٢٠٠٦/٧/٣١م لغرامة التأخير إلى المادة (٧٧) فقرة (أ) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ والمادة (٦٨) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ.

وبعد إطلاع ممثلي المكلف على وجهة نظر المصلحة قدما مذكرة بتاريخ ١٦/٣/١٤٣١هـ ورد فيها أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير وذلك من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد الفعلي طبقاً للمادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية من النظام واللتين تنطبقان على الأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦م حيث قدمت الشركة اعتراضاً على فرض غرامة التأخير، وخلال جلسة مناقشة الاعتراض لم تشر المصلحة إلى المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل لتوضيح سبب فرض غرامة على فرق الضريبة طبقاً لوجهة نظرها، مع عدم الإخلال بما ورد أعلاه نود إيضاح أن المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل تنص على الآتي: "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفوعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، وقد ذكرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة في قرارها رقم (٤) لسنة ١٤٣٠هـ الفقرة (٤) الآتي: "فترى اللجنة أن رفض الدفاتر وفرض ضريبة على أساس الربح الجزافي إنما هو في حد ذاته عقوبة، ولذلك لا يوجد هناك مبرر لفرض غرامة إضافية على المكلف"، وبما أن اللجنة الابتدائية ترى بأن إهدار الدفاتر وإجراء ربط جزافي إنما هو في حد ذاته عقوبة، فإنها لم تؤيد وجهة نظر المصلحة فيما يتعلق بفرض غرامة تأخير ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير على الالتزام الضريبي الإضافي، الجديد بالذكر أن المصلحة أوضحت في وجهة نظرها وأوردت العديد من المواد من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لتأييد وجهة نظرها بشأن غرامة التأخير أمام اللجنة الابتدائية إلا أن اللجنة قضت بعدم وجوب غرامة التأخير.

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 على ما تقدم 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 إقراراتهم، وقد قبلت مصلحة الزكاة والدخل طريقة الحسابات المدققة كأساس لتقديم الإقرارات واعتمدها المصلحة أساساً لفرض الضريبة عليهم، ولم تقم الشركة بتغيير أساس تقديم الإقرارات للأعوام الاستثنائية مقارنة بالأعوام السابقة، كما أنه لم يكن بالإمكان في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي التنبؤ بأنه سيصبح واجباً 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 تقديمهم الإقرارات، كذلك يجب عدم فرض غرامة التأخير طبقاً للمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على الآتي:-

تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير في الحالات الآتية:-

(أ) التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

(ب) التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

(ج) التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة في نهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

(د) الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الوارد في المادة الحادي والسبعين من النظام.

(هـ) التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (٦٨) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

ودون الإخلال بما جاء أعلاه من أسانيد وعدم وجود مبرر لفرض غرامة التأخير أصلاً، فلا يجب فرض غرامة تأخير وفقاً للمادة (١/٦٨) والتي أوردتها المصلحة في مذكرتها حيث أن أيّاً من المواد الواردة في نص المادة (١/٦٨) لا تنطبق على حالة الشركة، وطبقاً للمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فإنه ليس هناك غرامة تأخير واجبة السداد وذلك لأنه لم تكن هناك ضريبة مستحقة في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، وطبقاً للفقرة (ب) من المادة أعلاه تستحق غرامة التأخير عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، علاوة على ذلك فإن الفقرات (ج) و (د) و (هـ) أعلاه لا تنطبق على حالة الشركة، 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 الفروقات الضريبية للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٧/٣١م و ٢٠٠٦/٧/٣١م استناداً للفقرة (ب) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٠/١٠/١٤٢٥هـ والفقرة (أ) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لعام ١٤٢٥هـ، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة تأخير بحجة

أن المصلحة لم تذكر هذه النصوص النظامية في ردها على مذكرة الاعتراض، كما أن الفروقات الضريبية ناتجة عن اختلاف في وجهات النظر بينه وبين المصلحة.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على الربط الضريبي وقرار اللجنة الابتدائية رقم (٤) لعام ١٤٣٠هـ اتضح للجنة أن الربط الضريبي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (١٢/٤٥٠٦) وتاريخ ١٤٢٨/٨/٩هـ لم يتضمن فرض غرامة التأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير طبقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي، وإنما تضمن فرض غرامة عدم تقديم إقرار بواقع ٢٥% من الضريبة غير المسددة طبقاً للفقرة (ب) من المادة (٧٦) من النظام الضريبي، كما تبين بعد الرجوع إلى حيثيات قرار اللجنة الابتدائية أنها تنص على (وحيث أنه لا توجد ضريبة على المكلف بموجب الإقرار لم تسدد فإن اللجنة لا ترى مبرر لفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لكلا العاميين لعدم انطباق أي من المواد التي استندت إليها المصلحة على حالة المكلف)، وبناءً عليه وحيث أن استئناف المصلحة لم يكن مدعياً للاعتراض المكلف، ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، وحيث أن المصلحة تطالب بما لم يرد في ربطها الضريبي الصادر بموجب خطابها رقم (١٢/٤٥٠٦) وتاريخ ١٤٢٨/٨/٩هـ لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

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

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعاميين المنتهيين في ٢٠٠٥/٧/٣١ م و ٢٠٠٦/٧/٣١ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على إيرادات المواد الموردة للعاميين المنتهيين في ٢٠٠٥/٧/٣١ م و ٢٠٠٦/٧/٣١ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٣- صرف النظر عن بحث استئناف المصلحة بخصوص غرامة التأخير للعاميين المنتهيين في ٢٠٠٥/٧/٣١ م و ٢٠٠٦/٧/٣١ م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

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

وبالله التوفيق،،،