

(قرار رقم ٢١ لعام ١٤٣٥ هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٦٩) و تاريخ ١٤٣٥/٩/٢٠ هـ

اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض، عدة اجتماعات برئاسة:

الدكتور/..... رئيسًا

وعضوية كل من:

الدكتور/..... عضوًا

الدكتور/..... عضوًا

الدكتور /..... عضوًا

الأستاذ /..... عضوًا

وبحضور سكرتير اللجنة/.....

للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٦/٤٢٧٥/١٤٣٥هـ، وتاريخ ١٤٣٥/٧/٢ هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٦٩) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٥/٨/٤ هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/..... عن المصلحة، وحضر الأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط برقم ١٤٣٤/١٦/٦٤٨٤، وتاريخ ١٤٣٤/١٠/١٩ هـ، وورد اعتراض المكلف برقم ١٤٣٤/١٦/٣٧٣٠٢، وتاريخ ١٤٣٤/١٢/٢ هـ؛ وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م في البنود التالية:

١ - ضريبة الدخل.

٢ - ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة.

٣ - ضريبة الاستقطاع على أقساط التأمين.

٤ - غرامة التأخير.

وفيما يلي تفصيل ذلك:

- ضريبة الدخل:

أ- وجهة نظر المكلف:

كما وردت في مذكرة الاعتراض الأصلية والإلحاقية:

أخضعت المصلحة إيرادات التأمين والإيرادات الأخرى الظاهرة في قوائم الدخل بموجب القوائم المالية المعتمدة للأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨م للضريبة بالأسلوب التقديري التالي:

البيان	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
البيان	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي
مجموع إيرادات التأمين	٣٣,٥٣٠,٣١٨	٤٠,٤٦٨,٧٨١	٥٩,٦٦٩,٦٠٤	١٦٨,١٩٨,٨٩١
إيرادات أخرى	-	٨٨,٦٣٩	٣٢,٢٩٠	٢٩٦,٩٣٩
إجمالي الإيرادات	٣٣,٥٣٠,٣١٨	٤٠,٥٥٧,٤٢٠	٥٩,٦٩٢,٨٩٤	١٦٨,٤٩٥,٨٣٠
الربح التقديري بواقع %٢٠	٦,٧٠٦,٠٦٤	٨,١١١,٤٨٤	١١,٩٣٨,٥٧٩	٣٣,٦٩٩,١٦٦

ويفيد المكلف أنه يعترض بموجب المواد النظامية لنظام ضريبة الدخل على محاسبته بالأسلوب التقديري للأسباب التالية:

١- أن المكلف التزم بالمتطلبات النظامية حيث قدم إقراراته الضريبية عن كافة سنوات الربط أعلاه إلى المصلحة في المواعيد النظامية وفي المواعيد المحددة وسدد الضرائب المستحقة بذمته، ولم يخف أية معلومات عن المصلحة، والحقيقة أن تقييد المكلف بتعليمات "ساما" الجديدة بنقل مستنداته إلى المركز الرئيس بعد أن توقفت أنشطته بالمملكة اعتباراً من ٢٠٠٨م/١٢/٢٨ لا يبرر معاقبته بعدم القبول بإقراراته الضريبية ومحاسبته تبعاً للأسلوب التقديري.

٢- أن الركيزة التي استندت إليها المصلحة في تحديد الإيرادات التي أخضعتها للضريبة بالأسلوب التقديري مصدرها القوائم المالية والإقرارات الضريبية المقدمة إلى المصلحة، بل هي نفسها، وبما أن القرينة التي ركنت إليها المصلحة هي نفسها الواردة بالإقرارات الضريبية والقوائم المالية المعتمدة فإنه يقتضي القبول بالمصاريف الواردة في نفس القوائم المالية والإقرارات الضريبية، خصوصاً وأن عناصر المصاريف غير المقبولة ضريبياً أضيفت إلى صافي الأرباح الدفترية بموجب تلك الإقرارات الضريبية المصادق عليها من قبل محاسب قانوني معتمد، طبقاً لما تقضي به أحكام الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، بخصوص مطابقتها لدفاتر الشركة وسجلاتها، واحتساب الضريبة حسب النظام، وعلى النحو والوارد ضمن الإقرارات المقدمة.

٣- أن المصلحة أنهت الوضع الضريبي للمكلف بقبول الإقرارات الضريبية عن جميع الأعوام السابقة على سنوات الربط، وكان آخرها قبول الإقرار الضريبي عن العام المنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤م بعد أن قبلت المصلحة الإقرار الضريبي بعد استكمال استفساراتها وذلك بالخطاب رقم ١٢/٤٠٧١ وتاريخ ١٢/٨/١٤٢٧هـ.

٤- أن المكلف لم يخف أية معلومات عن المصلحة، وقد كان سعيه حثيثاً لإنهاء وضعه الضريبي عن تلك السنوات قبل نقل حساباته ومستنداته إلى المركز الرئيس، بل على العكس، لقد كتب المكلف إلى المصلحة في هذا الشأن بموجب الخطاب رقم ج د/٨٦١٢ وتاريخ ١٤٣١/١/١٠هـ الموافق ٢٠٠٩/١٢/٢٧م الوارد إلى المصلحة بالقيده رقم ١٣٤٠ وتاريخ ١٤٣١/١/١٢هـ والذي أرفق طيه نسخ أصلية معتمدة من القوائم المالية. وأرفق طيه مستخرجات من حسابات فروع الشركة بالمملكة العربية السعودية عن جميع سنوات الربط أعلاه، وكذلك نسخ من حسابات الشركة العالمية بما يؤكد صحة جميع المعلومات الواردة في القوائم المالية والإقرارات الضريبية المقدمة إلى المصلحة عن تلك السنوات.

٥- لقد طلبت المصلحة بموجب الخطاب رقم ١٢/٤٣٢٨ وتاريخ ١٤٣١/٨/١هـ الموافق ٢٠١٠/٧/١٣م شهادة التأمينات الاجتماعية والمستندات المؤيدة للتبرعات بمبلغ ٥,٣٠٤ ريالاً سعودية لعام ٢٠٠٥م، والرسوم البالغة ١,٥١٣,٥٥٦ ريالاً سعودياً ومكافآت الموظفين الواردة ضمن المصاريف الأخرى بمبلغ ١١,١٦٠ ريالاً سعودياً ٨,٠٧٧,٠٩٧ ريالاً سعودياً عن عام ٢٠٠٨م على التوالي، وكذلك المستندات المؤيدة للمستخدم من المخصصات وبعض البيانات الإضافية المتعلقة بضرائب الاستقطاع. ولم يتمكن المكلف من الإجابة على استفسارات المصلحة خلال المهلة الممنوحة لعدم وجود أي مسئول لها بعد توقف أنشطته بالمملكة العربية السعودية بنهاية عام ٢٠٠٨م، حيث إن خطاب المصلحة صدر بعد أن توقفت أعمال الشركة بمدة طويلة، ناهيك عن الظروف غير العادية التي واجهت المكلف بسبب التقيد بتعليمات مؤسسة النقد العربي السعودي، وبالتالي فإنه لا يوجد مبرر مقبول لرفض حسابات المكلف وعدم القبول بالقوائم المالية والإقرارات الضريبية المصادق عليها، وأن المكلف على أتم الاستعداد لتوفير جميع متطلبات المصلحة وتزويدها بالمستندات الضرورية.

٦- أن الأصل في تحديد الأوعية الضريبية هـ والحسابات النظامية، حيث لا يجوز اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي إلا بعد استنفاد كافة السبل المتاحة للتحقق من صحة الحسابات والإقرارات المقدمة، وهو ما لم يحدث من قبل المصلحة، كما أن المصلحة لم تمنح المكلف أي مهلة لتحضير حساباته ومستنداته التي تم نقلها إلى المركز الرئيس، وقامت بإهدار حساباته لمجرد الزيارة الميدانية إلى مقر وكيلها بالمملكة في محافظة جدة، وقامت باختيار عناصر الإيرادات من واقع الإقرارات والحسابات المعتمدة لإخضاعها للضريبة التقديرية وأهدرت المصروفات الواردة بها، وفي هذا الصدد يفيد المكلف بأن العدالة الضريبية تقتضي أن يتم الأخذ بما جاء في الإقرارات الضريبية إبّاناً ومصرّوفاً، خاصة وأن تلك الإقرارات قد اشتملت على التعديلات النظامية المنصوص عليها في النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وتمت المصادقة عليها.

٧- إن استناد المصلحة إلى الفقرة (ج) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لا ينطبق على المكلف لأنه لم يمتنع عن اطلاع مندوبي المصلحة على حساباته ومستنداته، خاصة وأن المصلحة تأكد لها من مسئول المكلف ومن خارج المملكة أن الحسابات والحسابات الآلية والمستندات نقلت إلى المركز الرئيس خارج المملكة، وذلك على النحو والموضح في محضر أعمال الفحص الميداني بتاريخ ١٤٣٤/٦/٨هـ، علماً بأن المكلف أبدى استعداده لتحضير حساباته ومستنداته إلى المملكة وتزويد المصلحة بالمستندات المطلوبة بما يؤكد صحة ما ورد في إقراراته المقدمة عن تلك السنوات، وأن المصلحة لم تمنح المكلف أي مهلة لإحضارها إلى المملكة العربية السعودية رغم العلم بالظروف التي طرأت على وضع المكلف بالمملكة والتي تم الإعلان عنها كما سلف إيضاحه.

٨- لقد قدم المكلف إقراره الضريبي عن السنة المالية الأخيرة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م في الموعد النظامي، وبالتالي فإن المكلف قد أوفى بما نصت عليه الفقرة (د) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي لأن الفترة القصيرة من

٢٠٠٨/١/١م حتى تاريخ توقف نشاطه في ٢٨ ديسمبر ٢٠٠٨م مشمولة ضمن إقراره الضريبي المقدم عن العام المذكور، وقد شمل تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية الإشارة إلى توقف عمليات المكلف بالمملكة في ذلك التاريخ، وعلى افتراض أن المكلف وقع في مخالفة ما نص عليه النظام الضريبي في الفقرة المذكورة فإن العقوبة المقررة هي غرامة عدم تقديم الإقرار وليس معاقبة المكلف بإهدار حساباته عن جميع السنوات طبقاً لما تقضي به أحكام الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من النظام الضريبي، التي تنص على "تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من هذا النظام مقدارها (١%) من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز عشرين ألف (٢٠,٠٠٠) ريال". علماً بأن مبلغ الغرامة المذكور غير مستحق لعدم وجود إيرادات للمكلف بعد أن توقف عن النشاط.

وبناءً على ما سبق فإن الحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف وتوقفه عن النشاط التزاماً بالقرار الصادر عن مؤسسة النقد العربي السعودي وقيامه بنقل مستنداته من المملكة إلى مركزه الرئيس بعد أن أوفى بكافة المتطلبات النظامية التي يقضي بها النظام الضريبي لا يعطي المصلحة مبرراً مقبولاً أو سنداً نظامياً لرفض حساباته وعدم القبول بالقوائم المالية والإقرارات الضريبية التي قدمها إلى المصلحة، وإن المكلف يتمسك بما هو مسجل في حساباته، وورد في إقراراته الضريبية من إيرادات ومصروفات ويؤكد استعداده للقيام بإثبات صحة مصروفاته وإقراراته الضريبية المقدمة إلى المصلحة عن جميع تلك السنوات، وبطلب إلغاء الربط الضريبي التقديري وغرامات تأخير السداد التي طالبت المصلحة بتسديدها والأخذ بالإقرارات الضريبية المعتمدة.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن المكلف لا يوافق على أسلوب الربط التقديري، كما لا يوافق على احتساب غرامات تأخير السداد للأسباب التالية:

١- عدم انطباق نسب الأرباح التقديرية المحددة بالمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية على المكلف:

ذكرت المصلحة في الفقرة الأخيرة من وجهة نظرها تحت عنوان ضريبة الدخل أنها حددت الضريبة بنسبة ٢٠% طبقاً للفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ. ويفيد المكلف بأن جميع نسب الأرباح التقديرية المحددة في المادة المذكورة لا تنطبق على شركات التأمين، حيث لم يرد نشاط التأمين ضمن الأنشطة المحددة بجدول الفئات الواردة بالفقرة رقم (٤) التي استندت إليها المصلحة، كما أن نسبة الأرباح التقديرية التي حددتها المصلحة بواقع ٢٠% تنطبق على أنشطة الخدمات الفنية والاستشارية، وأصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين ومكاتب الخدمات العامة ولا تنطبق على شركات التأمين حيث أشار النظام الضريبي على وجه التحديد وبشكل منفصل إلى المعالجة الضريبية لشركات التأمين، فقد حددت المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية والواردة تحت عنوان شركات التأمين طريقة محاسبة شركات التأمين،

ففي الفقرة الأولى منها نصت على "يحدد الوعاء الضريبي لشركة التأمين المقيمة وغير المقيمة التي تمارس نشاط التأمين العام في المملكة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل". وهو ما ينطبق على المكلف موضوع هذا الاعتراض وقام بتطبيقه بموجب الإقرارات الضريبية المقدمة عن سنوات الاعتراض لأنه يمسك حسابات نظامية داخل المملكة. كما حددت المادة المذكورة تفصيلاً في الفقرات التالية للفقرة الأولى منها طريقة تحديد الوعاء الضريبي لشركات التأمين العام في المملكة من خلال منشأة دائمة، وحددت طريقة تحديد الإيرادات والمصروفات المقبولة نظاماً،

وهو ما لا ينطبق على المكلف موضوع هذا الاعتراض لكونه يمسك حسابات نظامية، ولم تقم المصلحة بتطبيقه بموجب الربط التقديري.

كما أن المكلف منذ تأسيسه في عام ١٩٨٩ م لم يغير طريقة إمساك حساباته وذكر للمصلحة الحقيقة في جميع إقراراته دون أي تغيير حتى نهاية عام ٢٠٠٨م، ولذلك ليس ثمة مبرر للمصلحة لاعتماد أسلوب الربط التقديري للسنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨م.

٢- عدم جواز معاقبة المكلف بعقوبتين في ذات الربط:

لقد عاقبت المصلحة المكلف بعدم الأخذ بإقراراته الضريبية وإهدار حساباته وقامت بمحاسنته بالأسلوب التقديري استنادًا إلى مواد معينة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ واللائحة التنفيذية له

والتي لا تنطبق على حالة المكلف، وبالتالي فإن احتساب غرامات تأخير السداد على الفروقات الضريبية الواردة بالربط التقديري للأعوام المذكورة يمثل عقوبة أخرى تم تأسيسها على افتراض من جانب المصلحة بأن المكلف كان يقتضي عليه تقديم إقراراته بالأسلوب التقديري وفقًا للطريقة الواردة بالربط، وهو أمر غير وارد لأن توقف نشاط المكلف إنما جاء نتيجة لظروف غير عادية نتجت عن قرار من مؤسسة النقد العربي السعودي، قام على أثرها المكلف بنقل مستنداته إلى المركز الرئيس،

وذلك لا تمثل مخالفة نظامية أو امتناع من جانب المكلف عن تزويد المصلحة بالمعلومات أو المستندات، ولم يكن من جانب المكلف أي تراخي في تطبيق أحكام النظام الضريبي أو الوفاء بمستحققات المصلحة الضريبية، فقد قام المكلف بما هو مطلوب منه نظامًا وسدد الضرائب المستحقة إلى المصلحة عن جميع سنوات الاعتراض في مواعيدها النظامية،

إن عدم وجود أي فروقات في ضرائب الاستقطاع التي سدها المكلف هو دليل واضح بأنه يحتفظ دائمًا بسجلات وحسابات دقيقة وعازم على الالتزام الضريبي، ويطالب بإلغاء غرامات تأخير السداد المفروضة بالربط نتيجة إهدار حساباته، واعتماد إقراراته وحساباته كما سبق تقديمها في الآجال المنصوص عليها، وتوجيه المصلحة لتعديل الربط الضريبي للسنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨م بموجب الإقرارات الضريبية.

ب- وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة بمخاطبة المكلف بخطابها رقم ١٢/٤٥٧ وتاريخ ١٤٣١/١/٢٦ هـ ورقم ١٢/٤٣٢٨ وتاريخ ١٤٣١/٨/١ هـ ولم يتم الرد من قبل المكلف على الخطابين، وبعد ذلك انتقل فريق الفحص الميداني من المصلحة إلى عنوان المكلف المسجل في الإقرارات إلا أنه لم يتم العثور على مقره حيث اتضح أن المكلف غادر المملكة دون الالتزام بالمادة (٦٠) فقرة (د) من النظام الضريبي التي نصت على أنه (يجب على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاولة النشاط، وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ التوقف).

- وقد قامت المصلحة بدراسة إقرارات المكلف وحاولت القيام بالفحص الميداني لإثبات صحة ما ورد في الإقرارات، إلا أن فريق الفحص الميداني لم يستطع التحقق من ذلك، حيث تبين لهم أن جميع الدفاتر والمستندات والحاسب الآلي للسنوات محل الفحص موجودة في بيروت بلبنان.

- وبناءً على المادة (٣٤) فقرة (ب) من النظام الضريبي التي نصت على (لوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعائها الضريبي وفقًا لأسس ومعدلات تحددها اللائحة).

- وكذلك المادة (٣/١٦ ب، ج) من اللائحة التنفيذية والتي نصت في البند (٣) منها على أنه (يحق للمصلحة..... إجراء ربط تقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف) في الحالات الآتية:

❖ الفقرة (ب): عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

❖ الفقرة (ج): عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من هذه اللائحة والتي نصت على (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات 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 لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة).

- لذلك قامت المصلحة باحتساب الضريبة بنسبة ٢٠% طبقاً للمادة (١٦) فقرة (٤) من اللائحة التنفيذية.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الاعتراض على الربط التقديري للأعوام محل الخلاف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في قيام المصلحة بإصدار حسابات المكلف، حيث ترى المصلحة أن النظام الضريبي يتيح ذلك، وبخاصة عندما لا يحتفظ المكلف بمستنداته داخل المملكة العربية السعودية، في حين يرى المكلف أنه ملتزم بالمتطلبات النظامية، ولم يخف أي معلومات عن المصلحة، وأن نقل المستندات خارج المملكة كان وفقاً للتعليمات النظامية من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي.

وبعد الاطلاع على ملف المكلف المتضمن إقراراته الضريبية لسنوات الخلاف، وأخذاً في الاعتبار تاريخ انتهاء نشاطه في المملكة، وتاريخ ربط المصلحة عليه، وفحوى المراسلات بينه وبين المصلحة، خلصت اللجنة إلى أن إصدار حسابات المكلف ليس له ما يبرره، وذلك للآتي:

أولاً: فيما يتعلق بمدى أحقية المصلحة في الربط على المكلف بخلاف ما ورد في إقراره:

يلاحظ أن المصلحة تأخرت كثيراً في مخاطبة المكلف دون أي مبرر، ووفقاً لنظام ضريبة الدخل، المادة الخامسة والستين فقرة (أ) فإن أقصى فترة يحق للمصلحة الربط خلالها على المكلف هي خمس سنوات بعد تقديم إقراره، وفي حال قررت المصلحة ممارسة صلاحيتها بالربط على المكلف، فإنه ليس لها تطبيق ذلك إلا على السنة الأخيرة من سنوات الخلاف وهي عام ٢٠٠٨م، وهو ما ترى اللجنة أيضاً عدم أحقيتها في ذلك وفقاً للحيثيات الواردة أدناه في ثانياً وثالثاً ورابعاً.

أما ما دفعت به المصلحة في خطابها الموجه للجنة بتاريخ ١٤٣٥/٧/٢هـ بأنها مستمرة في النقاش مع المكلف حيث أرسلت خطابات لمناقشة المكلف بخصوص سنوات الاعتراض فغير مسلم لها؛ حيث إن مقصود النظام هو ضمان استقرار تعامل المكلفين مع المصلحة بحيث أعطى للمصلحة مدة كافية للنقاش، وإذا لم تقم بالربط على المكلف خلالها، فإن إقرار المكلف بعد مقبولاً، باستثناء ما أقره النظام الضريبي من حالات إمكان الربط بعد هذه المدة.

ثانياً: فيما يتعلق بتعامل المكلف مع المصلحة:

١. كان المكلف في آخر إقرار قبلته المصلحة ملتزماً بالأنظمة من وجهة نظر المصلحة، حيث اطلعت اللجنة على خطاب المصلحة للمكلف المؤرخ في ١٤٢٧/٨/٩هـ، بشأن قبولها لإقراره عن عام ٢٠٠٤م من دون إجراء أي تعديل، وهذا قرينة على أن المكلف كان لديه حسابات منتظمة أثناء تواجده في المملكة وأنه كان ملتزماً بالأنظمة ذات العلاقة.

٢. اطلعت اللجنة على إقرارات المكلف والقوائم المالية للأعوام محل الخلاف ووجدت أنها مكتملة، ومراجعة من قبل محاسب قانوني مستقل.

٣. أشار المكلف في آخر قوائم مالية له لتوقفه عن النشاط وإنهاء وجوده القانوني، ونص على ذلك أيضاً المحاسب القانوني في تقريره المرفق بتلك القوائم.

٤. قام ممثل المكلف بمخاطبة المصلحة في ١٠/١/١٤٣١هـ، لطلب إنهاء وضعه الضريبي، نظرًا لعدم رد المصلحة بشأن إقراراته عن سنوات الخلاف، والتي سبق أن زود بها المصلحة، وهي فترة طويلة نسبيًا من تاريخ إقرار أول سنة من سنوات الخلاف (٢٠٠٥م)، ولم تقم المصلحة خلالها بمخاطبة المكلف، وقد أنهى أعماله، وانتهى وجوده القانوني بقوة النظام اعتبارًا من ٢٨/١٢/٢٠٠٨م، وزود المصلحة بنسخ كاملة من قوائمه المالية عن نشاطه في المملكة.

ثالثًا: فيما يتعلق بتعامل المصلحة مع المكلف:

قبلت المصلحة إقرار المكلف عن عام ٢٠٠٤م من غير أي تعديل، وهو آخر إقرار قبلته المصلحة، ولم تطع اللجنة على أي مخاطبات للمكلف من قبل المصلحة وحتى آخر تاريخ لوجوده القانوني في المملكة، أي قبل تاريخ ٢٨/١٢/٢٠٠٨م. كما لم تقم المصلحة بالرد على المكلف بعد تقديم إقراراته الضريبية للأعوام محل الخلاف حتى قام بالتعقيب عليها بخطابه المؤرخ في ١٠/١/١٤٣١هـ الموافق ٢٧/١٢/٢٠٠٩م، مطالبًا بإنهاء وضعه الضريبي، إضافة إلى ذلك لم تجر المصلحة فحصها الميداني إلا بتاريخ ٦/٦/١٤٣٤هـ، أي بعد انتهاء الوجود القانوني للمكلف بفترة طويلة وانتهاء علاقته بالوكيل.

رابعًا: فيما يتعلق بالمعلومات التي طلبتها المصلحة من المكلف:

اطلعت اللجنة على رد المصلحة على المكلف، بشأن طلبه إنهاء وضعه الضريبي بسبب توقف نشاطه، وتبين اللجنة أن المعلومات المطلوبة لا تختلف عن تلك التي تطلبها المصلحة بشكل معتاد من المكلفين مثل تحليل بعض الحسابات ومستندات لبعض أنواع المصروفات، وهذا لا يقتضي التشكيك في حساباته ومن ثم إهدارها، وأن أقصى ما يحدث في مثل هذه الحالات هو ورفض المصروفات محل الخلاف.

خامسًا: فيما يتعلق بمدى انطباق بعض بنود النظام على المكلف:

١- استندت المصلحة إلى أحد بنود نظام ضريبة الدخل التي تتيح إهدار الحسابات والمتعلق بعدم حفظ الدفاتر والمستندات في المملكة العربية السعودية، مع أن المكلف لم يعد له وجود قانوني في المملكة منذ ٢٨/١٢/٢٠٠٨م، حيث لا يحق له التملك أو الاستئجار أو التوظيف لعدم قانونية إقامته بعد انتهاء وضعه القانوني في المملكة. علمًا أن المكلف قد أبدى استعداده لتوفير المستندات المطلوبة، إلا أن المصلحة لم تطلب منه استعادته مستنداته إلى المملكة.

٢- إن استناد المصلحة إلى الفقرة (د) من المادة الستين لا ينطبق على حال المكلف، حيث إن القوائم المالية المقدمة كانت عن فترة مالية كاملة (١/١/٢٠٠٨ - ٢٨/١٢/٢٠٠٨م)، قدم عنها إقرار ضريبيًا ودفع الضريبة على أساسه، وقد أنهى أعماله في المملكة العربية السعودية ولم يمارس أي نشاط بعد هذا التاريخ؛ وعليه ليس ثمة مدة قصيرة يلزم إعداد إقرار ضريبي عنها. ولجميع الحثيات أعلاه، فإن اللجنة ترى تأييد مطالبة المكلف باعتماد حساباته وقبول إقراراته للأعوام محل الخلاف.

٢- ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة:

أ- وجهة نظر المكلف:

احتسبت المصلحة ضرائب استقطاع على الأرباح الموزعة بواقع ٥% حيث حددت أوعية ضريبة الاستقطاع بصافي الأرباح التقديرية بعد استبعاد ضريبة الدخل المحتسبة بالأسلوب التقديري بالمبالغ التالية:

البيان	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
الأرباح التقديرية بواقع ٢٠%	٦,٧٠٦,٠٦٤	٨,١١١,٤٨٤	١١,٩٣٨,٥٧٩	٣٣,٦٩٩,١٦٦
ينزل: الضريبة المستحقة تقديرًا	(١,٣٤١,٢١٣)	(١,٦٢٢,٢٩٧)	(٢,٣٨٧,٧١٦)	(٦,٧٣٩,٨٣٣)
وعاء ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة	٥,٣٦٤,٨٥١	٦,٤٨٩,١٨٧	٩,٥٥٠,٨٦٣	٢٦,٩٥٩,٣٣٣
ضريبة الاستقطاع المحتسبة بواقع ٥٠%	٢٦٨,٢٤٢	٣٢٤,٤٥٩	٤٧٧,٥٤٣	١,٣٤٧,٩٦٧

ويعترض المكلف على إخضاع أرباحه الدفترية أو المبالغ التي حددتها المصلحة بالأسلوب التقديري كما ورد أعلاه لضريبة الاستقطاع للأسباب التالية:

أ- أن عمليات المكلف في المملكة العربية السعودية تتم عن طريق وكيل سعودي، ولا تتم من قبل شركة ذات شخصية اعتبارية مستقلة توزع أرباحها على الشركاء فيها؛ وبالتالي فإنه ليس ثمة أرباح موزعة طبقاً لما تقضي به أحكام الفقرة رقم (٦) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي.

ب- أن المبالغ التي حددتها المصلحة بالأسلوب التقديري لم يتم تحويلها فعلياً إلى المركز الرئيس، وهي تزيد عن صافي الدفترية الظاهرة في القوائم المالية المدققة، ومن غير المفترض تحديد أوعية ضريبة الاستقطاع عن أرباح غير محققة لم يتم دفعها أو تحويلها فعلياً.

ج- أن ضريبة الاستقطاع، إن وجبت، فإنها تجب على الأرباح الموزعة الفعلية المحققة، كما تم إيضاحه في الفقرة (٦) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية التي فسرت المعنى المقصود بالأرباح الموزعة وحددته بأنه "أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم"، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة. وبالتالي فإن وجوبها على المكلفين الخاضعين لها يقتضي احتساب وعائلها من الأرباح الموزعة بعد استبعاد الضريبة المستحقة بموجب الإقرارات الضريبية.

إضافة إلى ذلك يفيد المكلف بما يلي:

- أن فروع الشركة ليست جهات مقيمة بالمملكة العربية السعودية، وهي مسجلة لدى المصلحة كمنشأة غير مقيمة، وتخضع لضريبة الدخل بحكم تصنيفها كمنشأة دائمة طبقاً لما تقضي به أحكام المادة الرابعة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، وهي بذلك غير ملزمة نظاماً بتسديد ضرائب الاستقطاع على الأرباح الموزعة بحكم أنها جهة غير مقيمة.

- أن ضريبة الاستقطاع تفرض على المبالغ الفعلية المدفوعة من جهة مقيمة إلى طرف غير مقيم، طبقاً لأحكام المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي، وذلك لا ينطبق على حالة المكلف لكونه شركة غير مقيمة أصلاً، وبالتالي لا تتوفر الواقعة المنشئة لضريبة الاستقطاع بالمبالغ الجزافية التي حددتها المصلحة كأرباح موزعة.

- إن الفقرة (٦) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ قد فسرت المعنى المقصود للأرباح الموزعة حيث نصت على أنه "يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة" وطبقاً لهذا التفسير فإن ضريبة الاستقطاع لا تتوجب في المبالغ التقديرية أعلاه لأنها لا تمثل أرباحاً موزعة وفق مقتضيات النظام، كما لا توجد للشركة أطراف مرتبطة محول لها المبالغ التي أخضعتها المصلحة لضرائب الاستقطاع. إضافة إلى ذلك فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية لم ينصا بوضوح على معالجة التكاليف والمصاريف المدفوعة إلى المركز الرئيس والأطراف ذات العلاقة بشكل مميز حيث أخضع مبالغ التكاليف والمصاريف المدفوعة إلى تلك الجهات بواقع ١٥% بدلاً من ٥%، ولذلك وبما أن الفقرة رقم (٦) من المادة رقم (٦٣) من اللائحة التنفيذية لم ترد بها أي إشارة عن إخضاع الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس فإنه ليس ثمة وجوب لضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس.

- أنه لا يجوز تحديد أوعية الضريبة المستقطعة بالأسلوب التقديري، طبقاً لأحكام المادة رقم (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ التي أوجبت الخضوع لضريبة الاستقطاع بالمبالغ الفعلية المدفوعة، وهو ما لم يتوفر في حالة المكلف نظراً لأن أوعية ضريبة الاستقطاع التي حددتها المصلحة كأرباح موزعة هي نفسها أوعية ضريبة الدخل المحددة بالأسلوب التقديري بعد تخفيضها بالضريبة المحتسبة بالربط، ويتعارض ذلك مع النظام الضريبي بشأن تحديد أوعية ضريبة الاستقطاع.

- أنه لا يجوز الجمع بين ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع اللتين حددتهما المصلحة بالربط الضريبي للأعوام أعلاه، وذلك طبقاً لما تقضي به الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، كما أن النظام الضريبي لا يسمح بفرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة طبقاً لما تقضي به الفقرة (هـ) من المادة الثامنة والستين من النظام، وبالتالي فإن إخضاع نفس المبالغ التي خضعت لضريبة الدخل لضريبة الاستقطاع يتعارض مع مضمون النظام الضريبي الذي يقضي بعدم إخضاع مبلغ واحد لنوعين من الضريبة.

- أن المنشآت الدائمة وفروع الشركة الأجنبية لا تنطبق عليها اتفاقيات منع الازدواج الضريبي باعتبارها جهات غير مقيمة، حيث تعتبرها المصلحة امتداداً للمركز الرئيس، ونتيجة لذلك فإن فروع الشركة تعتبر جهة غير مقيمة، ومن ثم فإنه ليس ثمة وجوب لضريبة استقطاع على أرباح موزعة من طرف غير مقيم إلى طرف غير مقيم.

لأن ذلك يتعارض مع ما تقضي به أحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي التي أوجبت على المقيم استقطاع الضريبة من مستحقات غير المقيم وتوريدها للمصلحة قبل اليوم العاشر من الشهر التالي الذي يتم فيه الدفع، هذا بالإضافة إلى أن الفرع لا يوزع أرباحاً إلى مركزه الرئيس لكونه امتداداً له ومن غير المنطقي أن توزع شركة المكلف لنفسها أرباحها.

- إن مضمون إجراء المصلحة بإخضاع الأرباح التقديرية لإيرادات المكلف لضريبة الدخل بنسبة ٢% مع إخضاع نفس مبالغ الأرباح الجزافية بعد تخفيضها بالضريبة المحتسبة لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% يجعل عبء الضريبة على المكلف يزيد عن سعر الضريبة المحدد بنسبة ٢٠% بموجب المادة السابعة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، ويتعارض ذلك مع ما نص عليه النظام فيما يتعلق بنسبة الخضوع للضريبة.

على ضوء ما تقدم فإن المكلف يطالب بإلغاء ضرائب الاستقطاع المحتسبة بالمبالغ أعلاه وغرامات تأخير السداد التي طالبت المصلحة بتسديدها.

ب- وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة بتطبيق المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة، حيث إن هذه المبالغ تم تحصيلها من مصدر في المملكة، بالإضافة إلى أن المنشأة تعتبر تابعة لمركز رئيس خارج المملكة؛ وبالتالي سوف تقوم بالضرورة بتحويل هذه الأموال إلى مركزها الرئيس.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة كل من المكلف والمصلحة حول استقطاع الضريبة على الأرباح الموزعة، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في اعتقاد المكلف عدم وجود توزيع للأرباح، وإنه إن رأت المصلحة ذلك فيكون على الأرباح الموزعة المحققة بعد استبعاد ضريبة الدخل وفقاً للإقرارات الضريبية، في حين ترى المصلحة أنها طبقت متطلبات نظام ضريبة الدخل، وأن المكلف ليس له خيار إلا أن يحول هذه الأموال إلى مركزه الرئيس باعتباره تابعاً له.

وبالنظر إلى طبيعة عمل المكلف، وممارسة نشاطه من خلال وكيله في المملكة، فإن اللجنة ترى أنه ينطبق عليه تعريف المنشأة الدائمة وفقاً للمادة الرابعة من النظام الضريبي، الفقرة "أ" وبالتالي فإن تحويلاته إلى غير مقيم تخضع لأحكام استقطاع الضريبة وفقاً للمادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل، والمادة الثالثة والستين من لائحته التنفيذية.

وحيث رأت اللجنة تأييد المكلف في طلبه اعتماد إقراراته وعدم إهدار دفاطره، فإن اللجنة ترى أن استقطاع الضريبة يجب أن يكون على الأرباح المحولة، وفقاً لما أفصحت عنه القوائم المالية.

وبدراسة القوائم المالية للمكلف تبين للجنة أن المكلف يوسط "حساب المركز الرئيس" لإثبات تعاملاته مع المركز الرئيس، وتظهر قائمة التدفقات النقدية للمكلف حركة مع المركز الرئيس بمبالغ متفاوتة،

وحيث إن المكلف يقفل أرباحه في حساب المركز الرئيس، فإن أرباح المكلف تكون في حكم المحول إلى المركز الرئيس، وتبعاً لذلك فإنها تخضع لأحكام استقطاع الضريبة، وحيث نصت الفقرة (د) من المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي على أحقية المصلحة في تحصيل الضريبة المستقطعة؛ وفقاً لأحكام هذه المادة، من غير التقيد بمدة،

وبالتالي ترى اللجنة أحقية المصلحة في تحصيل الضريبة من غير التزام بالمدة النظامية للربط الضريبي المحددة في الفقرة (أ) من المادة الخامسة والستين، على أن يتم استقطاع الضريبة من صافي أرباح المكلف لسنوات الخلاف كما في إقراراته الضريبية.

٣- ضريبة الاستقطاع على أقساط التأمين:

انتهى الخلاف بقبول المصلحة لوجهة نظر المكلف على هذا البند.

٤- غرامة التأخير:

أ- وجهة نظر المكلف:

يطالب المكلف بإلغاء غرامات تأخير السداد المتعلقة بضريبة الدخل تبعاً لاعتراضه على إهدار حساباته، كما يطالب بإلغاء غرامات تأخير السداد المتعلقة باستقطاع الضريبة تبعاً لاعتراضه على فرض هذه الضريبة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة بفرض غرامة التأخير بناءً على المادة (٧٧) فقرة (أ) من النظام الضريبي والتي تضمنت أنه على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (١%) من الضريبة غير المسددة من كل ثلاثين يوم تأخير، ويتم احتسابها من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ

السداد، وكذلك المادة (١٨/١ ب) من اللائحة والتي تضمنت بأنه في حال التأخير في تسديد الضريبة المستحقة فإنه تفرض غرامة التأخير في السداد.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على غرامات تأخير السداد، تبين للجنة أن المكلف يطالب بإلغاء غرامات التأخير تبعاً لاعتراضه على إجراءات المصلحة المتعلقة بإصدار الحسابات واستقطاع الضريبة، في حين المصلحة وجوب هذه الغرامات تبعاً لما تراه من تأخير في تسديد الضريبة. وحيث أيدت اللجنة المكلف في اعتراضه على إصدار حساباته، فإن اللجنة لا ترى وجوب أي غرامات تتعلق بضريبة الدخل.

أما فيما يتعلق باستقطاع الضريبة على الأرباح الموزعة فإن عدم تسديد الضريبة على هذه الأرباح بعد مخالفة واضحة للنظام، ومن ثم تجب الغرامة على تأخير سدادها؛ وفقاً لما قرره نظام ضريبة الدخل في المادة السابعة والسبعين (الفقرة أ) ولائحته التنفيذية في المادة الثامنة والستين (الفقرة هـ)، على أن يتم احتساب الغرامة على مبلغ الضريبة المستقطعة من صافي الأرباح كما في إقرارات المكلف الضريبية.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. تأييد المكلف في مطالبته باعتماد حساباته وقبول إقراراته؛ وفقاً لحثيات القرار.
٢. إعادة احتساب الضريبة المستقطعة على صافي الأرباح كما في إقرارات المكلف؛ وفقاً لحثيات القرار.
٣. انتهاء الخلاف بين المصلحة والمكلف حول الضريبة المستقطعة على أقساط إعادة التأمين بقبول المصلحة لوجهة نظر المكلف.

٤. فيما يتعلق بغرامات التأخير:

أ- تأييد المكلف في عدم توجب غرامة تأخير سداد ضريبة الدخل؛ وفقاً لحثيات القرار.

ب- احتساب غرامة تأخير سداد الضريبة المستقطعة من صافي الأرباح كما في إقرارات المكلف؛ وفقاً لحثيات القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنائه مسبباً إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يومًا من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنائه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أ و ضمان مصرفي بها.

والله الموفق،،