

(قرار رقم ٢١ لعام ١٤٣٥هـ)

ال الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٦٩) و تاريخ ١٤٣٥/٩/٢٠هـ

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

رئيسا الدكتور/.....

وعضوية كل من:

عضوً الدكتور/.....

عضوً الدكتور/.....

عضوً الدكتور /.....

عضوً الأستاذ /.....

وبحضور سكرتير اللجنة/.....

للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠٠٥م، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ٤٢٧٥/١٦/١٤٣٥هـ، وتاريخ ٢٠١٤٣٥/٧/١٦هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٦٩) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ٤/٨/١٤٣٥هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/..... عن المصلحة، وحضر الأستاذ/..... عن المكلف.

وفيمالي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط برقم ١٦/٦٤٨٤/١٤٣٤هـ، وتاريخ ١٩/١٠/١٤٣٤هـ، وورد اعتراض المكلف برقم ٢٠٣٧٣/١٦/١٤٣٤هـ وتاريخ ٢٣/١٤٣٤هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية.

ثانياً: 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 واللاحقة:

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

البيان	م٢٠٠٥	م٢٠٠٦	م٢٠٠٧	م٢٠٠٨
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	٣٢,٣٩٠	٣٩٦,٩٣٩
إجمالي الإيرادات	٣٣,٥٣٠,٣١٨	٤٠,٠٠٧,٤٢٠	٥٩,٦٩٢,٨٩٤	١٦٨,٤٩٠,٨٣٠
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 بذاته، ولم يخف أية معلومات عن المصلحة، والحقيقة أن تقيد المكلف بتعليمات "ساما" الجديدة بنقل مستنداته إلى المركز الرئيس بعد أن توفرت أنشطته بالمملكة اعتباراً من ٢٠٠٨/١٢/٢٨ لا يبرر معاقبته بعدم القبول بإقرااراته الضريبية ومحاسبته تبعاً للأسلوب التقديري.

٢- أن الركيزة التي استندت إليها المصلحة في تحديد الإيرادات التي أضمنتها 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 المصروف غير المقبولة ضريبياً أضيفت إلى صافي الأرباح الدفترية بموجب تلك الإقرارات الضريبية المصادق عليها من قبل محاسب قانوني معتمد، طبقاً لما تفرض به أحكام الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ، 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 ٤٠٧٦١٢/٨٧٤/٩ وتاريخ ١٤٢٧/٨/٩هـ.

٤- أن المكلف لم يخف أية معلومات عن المصلحة، وقد كان سعيه حثيثاً لإنها وضعيه 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/٨٦١٢٥ وتاريخ ١٤٣١/١٠٠٩/٢٧م الوارد إلى المصلحة بالقيد رقم ١٣٤٠١٢٣١/١٢٠٩٠٤هـ والذي أرفق طيه نسخة أصلية معتمدة من القوائم المالية. وأرفق طيه مستخرجات من حسابات فروع الشركة بالمملكة العربية السعودية عن جميع سنوات الربط أعلاه، وكذلك نسخة 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 ٤٣٢٨/١٢٠٠٩٠٤هـ الموافق ١٤٣١/٨/١٠٠٩٠٤هـ شهادة التأمينات الاجتماعية والمستندات المؤيدة للtributations بمبلغ ٤٠,٣٠٠ ريالات سعودية لعام ٢٠٠٥م، والرسوم البالغة ١,٥١٣,٥٠٦ ريالاً سعودياً ومكافآت الموظفين الواردة ضمن المصروفات الأخرى بمبلغ ١١,١٦٠,٧٠٧,٠٩٧ 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 الممنوعة لعدم وجود أي مسئول لها بعد توقيف أنشطته بالالمملكة العربية السعودية بنهاية عام ٢٠٠٨م، حيث إن خطاب المصلحة صدر بعد أن توقفت أعمال الشركة بمدة طويلة، ناهيك عن الظروف غير العادلة التي واجهت المكلف بسبب التقييد بتعليمات مؤسسة النقد العربي السعودي، وبالتالي فإنه لا يوجد مبرر مقبول لرفض حسابات المكلف وعدم القبول بالقوائم المالية والإقرارات الضريبية المصدق عليها، وأن المكلف على أتم الاستعداد لتوفير جميع متطلبات المصلحة وتزويدها بالمستندات الضرورية.

٦- أن الأصل في تحديد الأوعية الضريبية وحسابات النظمية، حيث لا يجوز اللجوء إلى طريقة التقدير الجزاكي إلا بعد استنفاذ 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 مجرد الزيارة الميدانية إلى مقر وكيلها بالمملكة في محافظة جدة، وقامت باختيار عناصر الإيرادات من واقع الإقرارات وحسابات المعتمدة لإخضاعها للضريبة التقديرية وأهدرت المصروفات الواردة بها، وفي هذا الصدد يفيد المكلف بأن العدالة الضريبية تقضي أن يتم الأخذ بما جاء في الإقرارات الضريبية إبراًًا ومصروفاً، خاصة وأن تلك الإقرارات قد اشتملت على التعديلات النظمية المنصوص عليها في النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١) وتاريخ ١٤٢٥/١٠١٥هـ وتمت المصادقة عليها.

٧- إن استناد المصلحة إلى الفقرة (ج) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لا ينطبق على المكلف لأنه لم يتمتع عن اطلاع مندوبي المصلحة على حساباته ومستنداته، خاصة وأن المصلحة تأكّد لها من مسئول المكلف ومن خارج المملكة أن الحسابات والحسابات الآلية والمستندات نقلت إلى المركز الرئيس خارج المملكة، وذلك على النحو والموضّح في محضر الفحص الميداني بتاريخ ٦/٨/١٤٣٤هـ، 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 إقراراته الضريبي عن السنة المالية الأخيرة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م في الموعد النظمي، وبالتالي فإن المكلف قد أوفى بما نصت عليه الفقرة (د) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي لأن الفترة القصيرة من

١١/٢٠٠٨م حتى تاريخ توقيف نشاطه في ٢٨ ديسمبر ٢٠٠٨م مشمولة ضمن إقراره الضريبي المقدم عن العام المذكور، وقد شمل تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية الإشارة إلى توقيف 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 يتقييد 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". علمًا بأن مبلغ الغرامة المذكور غير مستحق لعدم وجود إيرادات للمكلف بعد أن توقيف 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 سندًا نظامياً لرفض حساباته وعدم القبول بالقواعد 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 الرابط الضريبي التقديرى وغرامات تأخير السداد التي طالبت المصلحة بتتسديدها والأخذ بالإقرارات الضريبية المعتمدة.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن المكلف لا يوافق على أسلوب الرابط التقديرى، 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 وجة 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 (١١٩) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ.

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.

في 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 الرابط التقديرى.

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 ٢٠٠٨ م، ولذلك ليس ثمة مبرر للمصلحة لاعتماد أسلوب الربط التقديري للسنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨ م.

٢- عدم جواز معاقبة المكلف بعقوبتين في ذات الربط:

لقد عاقبت المصلحة المكلف بعدم الأخذ بإقراراته الضريبية وإهار حساباته وقامت بمحاسبته بالأسلوب التقديري استناداً إلى مواد معينة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٧) م و تاريخ ١٤٢٥/١١٥ 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 وفقاً للطريقة الواردة بالربط، وهو أمر غير وارد لأن توقيف نشاط المكلف إنما جاء نتيجة لظروف غير عادلة 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 بمستحقات المصلحة الضريبية، فقد قام المكلف بما هو مطلوب منه نظاماً وسدد الضرائب المستحقة إلى المصلحة عن جميع سنوات الاعتراض في مواعيدها النظامية، إن عدم وجود أي فروقات في ضرائب الاستقطاع التي سددتها المكلف هو دليل واضح بأنه يحتفظ دائمًا بسجلات وحسابات دقيقة وعازم على الالتزام الضريبي، ويطالع بالغاء غرامات تأخير السداد المفروضة بالربط نتيجة إهار حساباته، واعتماد إقراراته وحساباته كما سبق تقديمها في الآجال المنصوص عليها، وتوجيه المصلحة لتعديل الربط الضريبي للسنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨ م بموجب الإقرارات الضريبية.

ب- وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة بمخاطبة المكلف بخطابيها رقم ٤٥٧/١٢ و ٤٣٨/١٢ و ٤٣١/١٤٣١ هـ ورقم ١٤٣١/١٢ و تاريخ ١٤٣١/٨/١٢ 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 توقيف عن النشاط إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقيفه عن مزاولة النشاط، وذلك خلال ستين يوماً 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 التتحقق من ذلك، حيث تبين لهم أن جميع الدفاتر والمستندات والحاسب الآلي للسنوات محل الفحص موجودة في بيروت بلبنان.

- وبناءً على المادة (٤٣) فقرة (ب) من النظام الضريبي التي نصت على (للوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام أسلوب التقديري لتحديد وعائدها الضريبي وفقاً لأسس ومعدلات تحددها اللائحة).

- وكذلك المادة (١٦/٣/ب، ج) من اللائحة التنفيذية والتي نصت في البند (٣) منها على أنه (يحق للمصلحة..... إجراء ربط تقديرى وفقاً 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 تمكّن المكلّف 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 المكلّف من إبرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلّف، وفي حالة عدم تمكّنه 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 المكلّف أو القيام بربط تقديرى 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.

جـ- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلّف والمصلحة حول الاعتراض على الربط التقديري للأعوام محل الخلاف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في قيام المصلحة بإهدار حسابات المكلّف، حيث ترى المصلحة أن النظام الضريبي يتيح ذلك، وبخاصة عندما لا يحتفظ المكلّف بمستنداته داخل المملكة العربية السعودية، في حين يرى المكلّف 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 المكلّف المتضمن إقراراته الضريبية لسنوات الخلاف، وأحداً في الاعتبار تاريخ انتهاء نشاطه في المملكة، وتاريخ ربط المصلحة عليه، وفحوى المراسلات بينه وبين المصلحة، خلصت اللجنة إلى أن إهدار حسابات المكلّف ليس له ما يبرره، وذلك للآتي:

أولاً: فيما يتعلق بمدى أحقيّة المصلحة في الربط على المكلّف بخلاف ما ورد في إقراره:

يلاحظ أن المصلحة تأذرت كثيراً في مخاطبة المكلّف دون أي مبرر، ووفقاً لنظام ضريبة الدخل، المادة الخامسة والستين فقرة (أ) فإن أقصى فترة يحق للمصلحة الربط خاللها على المكلّف هي خمس سنوات بعد تقديم إقراره، وفي حال قررت المصلحة ممارسة صلاحيتها بالربط على المكلّف، 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 ٢٤٣٥/٧/١٤٣٥هـ بأنها مستمرة في النقاش مع المكلّف حيث أرسلت خطابات لمناقشة المكلّف بخصوص سنوات الاعتراض وغير مسلم لها؛ حيث إن مقصود النظام هو ضمان استقرار تعامل المكلّفين مع المصلحة بحيث أعطى للمصلحة مدة كافية للنقاش، وإذا لم تقم بالربط على المكلّف خاللها، فإن إقرار المكلّف بعد مقبولًا، باستثناء ما أقره النظام الضريبي من حالات إمكان الربط بعد هذه المدة.

ثانياً: فيما يتعلق بتعامل المكلّف مع المصلحة:

١. كان المكلّف في آخر إقرار قبلته المصلحة ملتزماً بالأنظمة من وجهة نظر المصلحة، حيث اطلعت اللجنة على خطاب المصلحة للمكلّف المؤرخ في ٩/٨/١٤٢٧هـ، بشأن قبولها لإقراره عن عام ٤٠٠٢م من دون إجراء أي تعديل، وهذا قرينة على أن المكلّف كان لديه حسابات منتظمة أثناء تواجده في المملكة وأنه كان ملتزماً بالأنظمة ذات العلاقة.

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

٣. أشار المكلّف 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 ١٤٣١/١/١٠هـ، لطلب إنهاء وضعه الضريبي، نظراً لعدم رد المصلحة بشأن إقراراته عن سنوات الخلاف، والتي سبق أن زود بها المصلحة، وهي فترة طويلة نسبياً من تاريخ إقرار أول سنة من سنوات الخلاف (٢٠٠٥م)، ولم تقم المصلحة خاللها بمخاطبة المكلف، وقد أنهى أعماله، وانتهى وجوده القانوني بقوة النظام اعتباراً من ٢٨/٨/٢٠٠٨م، وزود المصلحة بنسخ كاملة من قوائمها المالية عن نشاطه في المملكة.

ثالثاً: فيما يتعلق بتعامل المصلحة مع المكلف:

قبلت المصلحة إقرار المكلف عن عام ٢٠٠٤م من غير أي تعديل، وهو آخر إقرار قبلته المصلحة، ولم تطلع اللجنة على أي مخاطبات للمكلف من قبل المصلحة وحتى آخر تاريخ لوجوده القانوني في المملكة، أي قبل تاريخ ٢٨/٨/٢٠٠٨م.

كما لم تقم المصلحة بالرد على المكلف بعد تقديم إقراراته الضريبية للأعوام محل الخلاف حتى قام بالتعليق عليها بخطابه المؤرخ في ١٤٣١/١/١٠هـ الموافق ٢٧/٩/٢٠٠٩م، مطالباً 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.

رابعاً: فيما يتعلق بالمعلومات التي طلبتها المصلحة من المكلف:

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

خامساً: 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 ٢٨/٨/٢٠٠٨م، حيث لا يحق له التملك أو الاستئجار أو التوظيف بعد قيامه باتفاقه إنهاء وضعه القانوني في المملكة. علماً أن المكلف قد أبدى استعداده لتوفير المستندات المطلوبة، إلا أن المصلحة لم تطلب منه استعادتها 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 (١٤٣٠/٨/٢٨ - ١٤٣٠/٨/٢٠)، قدم عنها إقرار ضريبياً 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 الحالات أعلاه، فإن اللجنة ترى تأييد مطالبة المكلف باعتماد حساباته وقبول إقراراته للأعوام محل الخلاف.

٣- ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة:

أ- وجهة نظر المكلف:

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

البيان	م٢٠٠٥	م٢٠٠٦	م٢٠٠٧	م٢٠٠٨
الأرباح التقديرية بواقع ٠٪	٦,٧٠٦,٠٦٤	٨,١١١,٤٨٤	١١,٩٣٨,٥٧٩	١٣٣,٦٩٩,١٦٦
الضريبة المستحقة تقديرية ينزل:	(١,٣٤١,٢١٣)	(١,٦٢٢,٢٩٧)	(٢,٣٨٧,٧١٦)	(٦,٧٣٩,٨٣٣)
ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة	٠,٣٦٤,٨٠١	٦,٤٨٩,١٨٧	٩,٠٠٠,٨٦٣	٢٦,٩٥٩,٣٣٣
ضريبة الاستقطاع المحتسبة بواقع ٪٠	٢٦٨,٢٤٢	٣٣٤,٤٠٩	٤٧٧,٥٤٣	١,٣٤٧,٩٦٧

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

أ- أن عمليات المكلف في المملكة العربية السعودية تم 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 تفرض به أحكام الفقرة (٦) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي.

ب- أن المبالغ التي حددتها المصلحة بالأسلوب التقديرية 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 يجب على الأرباح الموزعة الفعلية المدققة، كما تم إيضاحه في الفقرة (٦) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية التي فسرت المعنى المقصود بالأرباح الموزعة وحدده بأنه "أي توزيع من شركة مقيدة إلى مساهم غير مقيم"، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبط. 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، وتُخضع لضريبة الدخل بحكم تصنيفها كمنشأة دائمة طبقاً لما تفرض به أحكام المادة الرابعة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٢) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ، 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 توفر الواقعة المنشأة 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 (١٧) وتاريخ ١٤٢٥/١٠ 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 توجب في المبالغ التقديرية أعلاه لأنها لا تمثل أرباكاً موزعة وفق مقتضيات النظام، كما لا توجد للشركة أطراف مرتبطة محول لها المبالغ التي أخذتها 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 أخذت 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 تدديد أوعية الضريبة المستقطعة بالأسلوب التقديرى، طبقاً لأحكام المادة رقم (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٧) وتاريخ ١٤٢٥/١٠ هـ التي أوجبت الخضوع لضريبة الاستقطاع بالمبالغ الفعلية المدفوعة، وهو ما لم يتوفّر في حالة المكلّف نظراً لأن أوعية ضريبة الاستقطاع التي حددتها المصلحة كأرباح موزعة هي نفسها أوعية ضريبة الدخل المحددة بالأسلوب التقديرى 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 تقضى به الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٧) وتاريخ ١٤٢٥/١٠ هـ، كما أن النظام الضريبي لا يسمح بفرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة طبقاً لما تقضى 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 تقضى به أحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي التي أوجبت على المقيم استقطاع الضريبة من مستحقات غير المقيم وتوريدتها للمصلحة قبل اليوم العاشر من الشهر التالي الذي يتم فيه الدفع، هذا بالإضافة إلى أن الفرع لا يوزع أرباحاً إلى مركّزه الرئيس لكونه امتداداً له ومن غير المنطقي أن توزع شركة المكلّف لنفسها أرباحها.

- إن مضمون إجراء المصلحة بإخضاع الأرباح التقديرية لإيرادات المكلّف لضريبة الدخل بنسبة ٢% مع إخضاع نفس مبالغ الأرباح الجزافية بعد تخفيضها بالضريبة المحتسبة لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% يجعل عبء الضريبة على المكلّف يزيد عن سعر الضريبة المحدد بنسبة ٢٠% بموجب المادة السابعة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٧) وتاريخ ١٤٢٥/١٠ هـ، ويتعارض ذلك مع ما نص عليه النظام فيما يتعلق بنسبة الخضوع للضريبة.

على ضوء ما تقدم فإن المكلّف يطالب إلغاء ضرائب الاستقطاع المحتسبة بالمبالغ أعلاه وغرامات تأخير السداد التي طالبت المصلحة بتتسديدها.

بـ- 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 بتدوين هذه الأموال إلى مركزها الرئيس.

جـ- 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 المدحقة 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 تأيد المكلف في طلبه اعتماد إقراراته وعدم إهدار دفاتره، 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 ينفق 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 أحقيبة المصلحة في تحصيل الضريبة المستقطعة؛ وفقاً لأحكام هذه المادة، من غير التقييد بمدة،

وبالتالي ترى اللجنة أحقيبة 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.

بـ- 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 ثلاثة يومن تأخير، ويتم احتسابها من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ

السداد، وكذلك المادة (٦٨/١/ب) من اللائحة والتي تضمنت بأنه في حال التأخير في تسديد الضريبة المستحقة فإنه تفرض غرامة التأخير في السداد.

جـ- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة حول الخلاف على غرامات تأخير السداد، تبين للجنة أن المكلف يطالب بالغاء غرامات التأخير تبعاً لاعتراضه على إجراءات المصلحة المتعلقة بإهدار الحسابات واستقطاع الضريبة، في حين المصلحة وجوب هذه الغرامات تبعاً لما تراه من تأخير في تسديد الضريبة. وحيث أيدت اللجنة المكلف في اعتراضه على إهدار 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 مخالفته واضحة للنظام، ومن ثم يجب 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 لحيثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

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

٤ـ فيما يتعلق بغرامات التأخير:

- ـ أـ تأييد المكلف في عدم توجب غرامة تأخير سداد ضريبة الدخل؛ وفقاً لحيثيات القرار.
 - ـ بـ احتساب غرامة تأخير سداد الضريبة المستقطعة من صافي الأرباح كما في إقرارات المكلف؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- علماً بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي شأن أن يقدم استئنافه مسبباً إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار وأوضاعه مصريفي بها.

والله الموفق،