

(قرار رقم ٢٨ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية

(٣٥/٧)

على الربط الضريبي الإلحاقي للسنوات المالية المنتهية

في ٣١ يوليو ٢٠٠٤م إلى ٦٢٠٠٤م

الحمد لله والصلوة والسلام على رسول الله وبعد:-

في يوم الثلاثاء الموافق ١٤٣٥/٩/١١هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية على الربط الضريبي الإلحاقي للسنوات المالية المنتهية في ٣١ يوليو ٢٠٠٤م إلى ٦٢٠٠٤م.

وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٨/١٦/١٤٣٥ و تاريخ ١٤٣٥/٢/٢٩هـ والمذكورة الإلحاقي المقدمة من المكلف رقم ١٤٣٣/٢٠١٤ و تاريخ ٤/٩/١٤٣٥هـ، وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ٩/٤/١٤٣٥هـ، وحضرها عن المكلف لم يحضر عن المصلحة أحد.

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت المصلحة المكلف بالربط بخطابها رقم ١٤٣٣/٤/٢٥ و تاريخ ١٤٣٣/١٦/٢٥هـ، واعتراض عليه المكلف بخطاب محاسبه القانوني الوارد للمصلحة برقم ٢٠٧٣٥/٦/١٤٣٣ و تاريخ ٢٠٧٣٥/١٦/١٤٣٣هـ، وحيث إن الاعتراض قدم خلال المدة النظامية ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على التالي:

- ١- الربط ضريبة استقطاع قدرها ٤٢١,٥٧٨٠ ريالاً على الأرباح الافتراضية التي احتسبتها المصلحة للسنوات المالية المنتهية في ٣١ يوليو ٢٠٠٤م، ٦٢٠٠٤م.
- ٢- فرض غرامة تأخير بواقع ١% على ضريبة الاستقطاع والتي تحسب من تاريخ استحقاق الضريبة (حسب وجهة نظر المصلحة) إلى تاريخ السداد.

وفيها يلي استعراض لوجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة ورأي اللجنة:

- ١- ربط ضريبة استقطاع قدرها ٤٢١,٥٧٨٠ ريالاً على الأرباح الافتراضية التي احتسبتها المصلحة للسنوات المالية المنتهية في ٣١ يوليو ٢٠٠٤م، ٦٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م.

أ- وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه بعاليه:

"١/ إن الربط الإضافي الذي أجرته المصلحة يتعارض مع أحدكما نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وبالتالي يجب إلغاؤه من حيث المبدأ.

أجرت المصلحة الربط المذكور أعلاه بعد مضي أكثر من الخمس سنوات المحددة نظاماً في أحدكما نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لإجراء الربط. في هذا الخصوص يود عملاؤنا توجيه عناية سعادتكم للفقرة (أ) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل والتي تتعلق بتعديل الربط والتي تنص على الآتي:-

"يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد من تقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا ما وافق المكلف خطياً على ذلك."

ستلاحظون سعادتكم بأن الربط الإضافي تم إجراؤه من قبل المصلحة بتاريخ ٢٥/٤/١٤٣٣هـ (الموافق ٢٠١٢/٣/١٨م) أي بعد مضي أكثر من خمس سنوات من تقديم الإقرارات الضريبية للسنوات ٤٠٠٦ إلى ٤٠٠١م حيث قدمت الشركة الإقرار الشريك الإقرار الضريبي للسنة المالية المنتهية في ٣١ يوليو ٢٠٠٦م قبل ٣٠ نوفمبر ٢٠٠٦م. بناءً عليه فإن المواعيد النظامية لإجراء الربط المحددة بخمس سنوات انتهت في ٣٠ نوفمبر ٢٠١١م. وبالتالي فإن الربط الإضافي يتعارض مع نظام ضريبة الدخل وعليه تأمل من سعادتكم إلغاء الربط الذي تم إجراؤه بموجب الخطاب رقم ١٦٣٥٣/١٤٣٣/٤ بتاريخ ٢٥/٤/١٤٣٣هـ.

١/٢ طبقاً لنظام ضريبة الدخل تطبق أحدكما ضريبة الاستقطاع عند دفع مبالغ من قبل جهة سعودية مقيدة إلى جهة غير مقيدة وذلك بشأن الدخل المحقق من مصدر داخل المملكة العربية السعودية.

١/٢/١ نورد أدناه ملخصاً للمواد ذات الصلة بهذا الأمر الواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

(المادة ٦٨)

يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشآة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية.....:-

الفقرة (٦/١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد

"يقصد بالأرباح الموزعة أي توزيع من شركة مقيدة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة".

١/٢/٢ لم يصرح الفرع عن أية أرباح ظلال السنوات ٢٠٠٤، ٢٠٠٥، ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧م.

ستلاحظون سعادتكم بأن فرع شركة (أ) لم يحقق أية أرباح طبقاً للقواعد المالية المدققة المقدمة من قبل عملائنا للسنوات المذكورة أعلاه. تأكيداً لذلك نرفق لسعادتكم القوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية للسنوات ٤٠٠٤ حتى ٤٠٠٦م في الملحق (ب) لاطلاع سعادتكم.

ستلاحظون سعادتكم أنه نظراً لأن فرع شركة (أ) لم يحقق أية أرباح في السنوات من ٤٠٠٤ إلى ٤٠٠٦م، فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض ضريبة استقطاع على توزيعات أرباح افتراضية ليس له ما يسنه في النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية للنظام.

١/٣/ احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع على أرباح افتراضية تم احتسابها على أساس الربط الجافي الذي أجرته المصلحة وقد تم استئناف القرار الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية في هذا الصدد أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية، علماً بأنه لم يصدر بعد قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية فيما يتعلق بالربط الذي أجرته المصلحة على الأرباح الافتراضية للسنوات ٢٠٠٣ إلى ٢٠٠٦.

أ) ستلاحظون سعادتكم من الربط الأصلي الذي أجرته المصلحة بموجب الخطاب رقم ٤٠٦/١٢/٤٠٦ بتاريخ ١٤٢٨/٩/٩ (الموافق ٣١ يوليو ٢٠٠٩) أن المصلحة قد فرضت ضريبة على أساس أرباح جزافية بعد أن قامت برفض الدفاتر والسجلات المحاسبية والقواعد المالية المدققة لفرع شركة (أ). لم يوافق عملاًًا على الربط وذلك بناءً على ما تم إيضاحه في المذكورة المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية وخطاب الاستئناف المقدم إلى اللجنة الاستئنافية الضريبية.

كما نشير كذلك إلى الخطاب رقم ٣٨٩٦/٣٨٩٦ بتاريخ ٢٠٠٩/٥/٢٣ (الموافق ٢٠١٠/٣٢٨٣) ورقم ٢٠١٠/٣٢٨٣ بتاريخ ١٤٣١/٣/١٦ (الموافق ٢٠١٠/٣/١٦) والمقدمة إلى اللجنة الاستئنافية الضريبية لاطلاع سعادتكم (الملحق ج).

ب) كما تعلمون سعادتكم، قامت المصلحة بموجب الربط للسنوات ٢٠٠٣ إلى ٢٠٠٦، باحتساب أرباح جزافية ليس فقط على إيرادات الخدمات ولكن أيضاً على توريد المنتجات التي تمت من قبل المركز الرئيس إلى الموزعين في المملكة العربية السعودية. وكما تعلمون سعادتكم فإن عملية التوريد التي تمت من قبل المركز الرئيس لعملائنا من خارج المملكة العربية السعودية لا تخضع للضريبة طبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وبالتالي ليس هناك مبرر لاحتساب أرباح ضريبة جزافية على هذه التوريدات. وبما أن الربط الأصلي للضريبة على عملية التوريد ليس صحيحاً، فإنه يجب كذلك عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية المحتسبة خطأ.

١/٤ كما هو معلوم فإن الفرع يمثل امتداداً للمركز الرئيس ويخضع لضريبة الدخل عن الأرباح المحققة من النشاط المنفذ في المملكة. ومع عدم الإخلال بوجهة نظر عملائنا المبينة أعلاه وأحكام نظام ضريبة الدخل المشار إليها، فإن أي تحويل للأرباح من قبل الفرع على المركز الرئيس لا يخضع لأية ضرائب إضافية وذلك لأن هذا الإجراء سيؤدي إلى ازدواجية في فرض الضريبة على نفس الأرباح".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرة إلحاقيه رقم ١٤/٣٣٦٢ و تاريخ ٩/٤/٤٣٥٠ هـ ذكر فيها التالي نصاً:

"وجهة نظر المصلحة"

تأييداً لوجهة نظرها لفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الافتراضية، ذكرت المصلحة الأسباب التالية في المذكورة المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية:-

أ) أن السنوات المالية موضوع الاعتراض كانت محل اعتراض واستئناف من قبل الشركة ولم تصبح نهائية وبالتالي لا يجوز للشركة الدفع بالتقادم.

ب) لم تحدد الأرباح بصفة نهائية إلا بعد صدور قراري اللجنة الاستئنافية رقم (١٢٣٢) و(١٢٣٣) لعام ١٤٣٤ هـ.

ج) كما أن المطالبة بضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة تمت في خوء ما نصت عليه المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام.

رد الشركة على وجهة نظر المصلحة

طبقاً لما تم إيضاحه سابقاً للمصلحة بموجب الخطاب رقم ٤٣٧٧/٤٣٣٦/٦ بتاريخ ٢٤/٤/٤٣٣٦ هـ (الملحق ٣)، لا يوافق عملاًًا على ما ذكرته المصلحة أعلاه وذلك للأسباب التالية:-

١/ إن الربط الإضافي الذي أجرته المصلحة يتعارض مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وبالتالي يجب إلغاؤه من حيث المبدأ حيث أجرت المصلحة الربط المذكور بعد مضي أكثر من الخمس سنوات المحددة نظاماً في أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لإجراء الربط. في هذا الخصوص يود عملاؤنا توجيه عناية سعادتكم للفقرة (أ) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل والتي تتعلق بتعديل الربط والتي تنص على الآتي:-

"يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد من تقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا ما وافق المكلف خطياً على ذلك".

ستلاحظ اللجنة سعادتكم بأن الربط الإضافي تم إجراؤه من قبل المصلحة بتاريخ ٢٥/٤/١٤٣٣هـ (الموافق ١٨/٣/٢٠١٢م) أي بعد مضي أكثر من خمس سنوات من تقديم الإقرارات الضريبية للسنوات ٤ ٢٠٠٦ إلى ٢٠٠١م حيث قدمت الشركة الإقرار الضريبي للسنة المالية المنتهية في ٣١ ٢٠٠٦م قبل ٣٠ نوفمبر ٢٠٠٦م. بناءً عليه فإن المواعيد النظامية لإجراء الربط المحددة بخمس سنوات انتهت في ٣٠ نوفمبر ٢٠١١م.

وبالتالي فإن الربط الإضافي يتعارض مع نظام ضريبة الدخل بصورة أساسية.

علاوة على ذلك تتطلب المادة (٦٠/أ) المشار إليها أعلاه من المكلف الموافقة خطياً قبل تعديل الربط بعد مضي أكثر من خمس سنوات من تقديم الإقرارات الضريبية. في هذا الصدد يود عملاؤنا إفاده سعادتكم بأن الشركة لم توافق خطياً على الربط الإضافي الذي فرضته المصلحة بعد مضي أكثر من خمس سنوات من تقديم الإقرارات الضريبية. عليه فإن الربط الإضافي يتناقض مع ما هو وارد في الفقرة (أ) من المادة (٦٠) من النظام.

سيلاحظ أعضاء اللجنة المؤقرة بأن ما ساقته المصلحة من حجج وذلك بأن السنوات المالية موضوع الاعتراض كانت محل اعتراض واستئناف من قبل الشركة ولم تصبح نهائية ولا زالت متداولة أمام اللجان، هو أمر لم يتم التطرق له النظام الضريبي بتاتاً. ينص النظام الضريبي بوضوح على:-

"يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد من تقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية"

بناءً عليه وبما أن الربط الإضافي يتناقض مع ما هو وارد في نظام ضريبة الدخل بصورة أساسية، ويطلب عملاؤنا من اللجنة المؤقرة توجيه المصلحة بإلغاء الربط الإضافي الذي أجرته في هذا الشأن.

١/٢ بالإضافة إلى ما جاء بعاليه، ستلاحظون سعادتكم بأن الربط الذي أجرته المصلحة يتعارض مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك لأن أحكام ضريبة الاستقطاع تطبق فقط عند سداد مبالغ من قبل جهة سعودية مقيمة إلى جهة غير مقيدة من خلال دخل محقق من مصدر داخل المملكة العربية السعودية. في هذا الصدد يورد عملاؤنا ملخصاً لأحكام المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (٦/١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد:-

(المادة (٦٨))

"يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية....."-

الفقرة (٦/١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد.

"يقصد بالأرباح الموزعة أي توزيع من شركة مقيدة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة".

١/٢/١ ستصاحظون سعادتكم بأن فرع شركة (أ) لم يحقق أية أرباح طبقاً للقواعد المالية المدققة والإقرارات الضريبية المقدمة من قبل عملائنا للسنوات المذكورة أعلاه. بما أن الفرع لم يصرح عن أية أرباح للسنوات من ٤٠٠٤ إلى ٦٠٠٤م، فإنه لم يتم توزيع أو تحويل أية أرباح للمركز الرئيس.

كما هو مبين بوضوح في المواد أعلاه من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية فإن ضريبة الاستقطاع تطبق فقط في حالة السداد أو دفع الأرباح الموزعة من قبل الشريك غير المقيم أو تحويل أرباح من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة وهو ما لم يحدث في حالة عملائنا.

١/٢/٢ احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع على توزيعات أرباح افتراضية تم احتسابها على أساس الربط الجافي الذي أجرته المصلحة وقد تم التظلم من القرارات الصادرة من اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (١٢٣٣) و(١٢٣٢) أمام ديوان المظالم، علماً بأنه لم يصدر بعد قرار فيما يتعلق بالربط الذي أجرته المصلحة على الأرباح الافتراضية للسنوات ٢٠٠٣ إلى ٦٠٠٣م. في هذا الصدد نأمل الرجوع إلى وجهة نظر الشركة المبينة أدناه:-

* نود إفاده أعضاء اللجنة المؤقنة بأن الربط الأصلي الذي أجرته المصلحة بموجب خطاب رقم ٤٠٦/١٢ بتاريخ ٩/٨/٤٢٨٧هـ (الموافق ٣١ يوليو ٢٠٠٩م) تم فيه فرض ضريبة على أساس أرباح جزافية بعد أن قامت المصلحة برفض الدفاتر والسجلات المحاسبية والقواعد المالية المدققة لفرع شركة (أ). لم يوافق عملاً علينا على الربط وذلك بناءً على ما تم إيضاحه في الخطاب رقم (٣٨٩٦/٥٢٨٠٠٩هـ) المقدم إلى لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية وخطاب الاستئناف رقم ٣٢٨٣٠/٣٢٠٣ المقدم إلى اللجنة الاستئنافية الضريبية. مرفق صور الخطابات أعلاه في الملحق ٤ و٥.

* كما تعلمون سعادتكم، قامت المصلحة بموجب الربط للسنوات ٢٠٠٣ إلى ٦٠٠٣م، باحتساب أرباح جزافية ليس فقط على إيرادات الخدمات ولكن أيضاً على توريد المنتجات التي تمت من قبل المركز الرئيس إلى الموزعين في المملكة العربية السعودية. وكما تعلمون سعادتكم فإن عملية التوريد التي تمت من قبل (المركز الرئيس لعملائنا) من خارج المملكة العربية السعودية لا تخضع للضريبة طبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وبالتالي ليس هناك مبرر لاحتساب أرباح ضريبة جزافية على هذه التوريدات. وبما أن الربط الأصلي للضريبة على عملية التوريد ليس مبرراً، فإنه يجب كذلك عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية المحتسبة خطأ وذلك لأن هذا الأمر يتعارض جملة وتفصيلاً مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

١/٣/٢ قضت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة في قرارها رقم (١٦) لسنة ٤٣٤هـ بتاريخ ١٠/٦/٤٣٤هـ بتأييد وجهة نظر المكلف بشأن ضريبة الاستقطاع المفروضة على الأرباح الموزعة على جهات مرتبطة. نود أدناه الأجزاء ذات الصلة من القرار المذكور:-

"إن اللجنة لا ترى مجرد تحديد أرباح المكلف ينتج عنه بالضرورة افتراض تحويلها إلى المركز الرئيس. وفقاً للنظام ولائحته التنفيذية وما ورد إلى اللجنة من إجابة من الإدارة القانونية للمصلحة حول الحالة الموجبة لفرض ضريبة الاستقطاع، فإن اللجنة لديها القناعة بأن مجرد تحديد أرباح المكلف لا يعني أنه سيقوم بتحويلها إلى مركزه الرئيس، إذ أنه لا بد من توفر دليل أو قرينة على حدوث على عملية الدفع أو التحويل، أو في ما معناه مثل المقاصلة مقابل مبالغ مستحقة، أو إقرار من المكلف بحصول على عملية توزيع الأرباح أو تحويلها إلى مركزه الرئيس، أو أية قرائن أخرى تدل على عملية التحويل".

على ضوء هذا القرار الواضح تماماً نرجو أن تقوم اللجنة المؤقنة بإلغاء ربط المصلحة ضريبة الاستقطاع المذكورة.

٤/٢/١ كما هو معلوم فإن الفرع يمثل امتداداً للمركز الرئيس ويُخضع لضريبة الدخل عن الأرباح المحققة من النشاط المنفذ في المملكة. ومع عدم الإخلال بوجهة نظر عمالئنا المبينة أعلاه وأحكام نظام ضريبة الدخل المشار إليها، فإن أي تدويل للأرباح من قبل الفرع على المركز الرئيس لا يخضع لأية ضرائب إضافية وذلك لأن هذا الإجراء سيؤدي إلى ازدواجية في فرض الضريبة على نفس الأرباح".

ب- وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض:-

"إن ما دفع به المكلف من أن المصلحة قامت بالربط على الشركة بعد انتهاء المدة النظامية للربط ومرور أكثر من خمس سنوات، نفيه بأن السنوات المالية موضوع الاعتراض كانت محل اعتراض واستئناف من قبل الشركة ولم تصبح نهائية ولا زالت متداولة أمام اللجان ولم تحدد اعتراض واستئناف من قبل الشركة ولم تصبح نهائية ولا زالت متداولة أمام اللجان ولم تحدد الأرباح بصفة نهائية إلا بعد صدور قراري اللجنة الاستئنافية رقم (١٢٣٣) و(١٢٣٤) لعام ٤٣٤ هـ، والذي تم بموجبهما تأييد الربط التقديري على الشركة وبالتالي فلا يجوز للشركة الدفع بالتقادم حيث إن قراري اللجنة الاستئنافية تم في عام ٤٣٤ هـ، كما أن المطالبة بضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة تمت في ضوء ما نصت عليه المادة (٦٨) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية للنظام".

وقدمت المصلحة مذكرة إلحاقيه رقم ٩٨٢٢/٤ وتاريخ ٤٣٥/٥/١ هـ ردًا على المذكرة الإلحاقيه المقدمة من المكلف وذكرت فيها أن المستندات المقدمة من المكلف لم تضف إلى الناحية الموضوعية شيئاً أما بخصوص تعديل الربط فتدفع الشركة (المكلف) بالفقرة (أ) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل في حين تدفع المصلحة بالفقرة (ب) من ذات المادة.

رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقيه المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على ربط ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية التي احتسبتها المصلحة للسنوات المالية المنتهية في ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م للأسباب المفصلة في وجهة نظرها، بينما ترى المصلحة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للقواعد المالية المدققة وإلى الربط الضريبي الإلحاقي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض، اتضح أن الإقرارات للأعوام المعترض عليها غير كاملة مما يعني عدم انقضاء المدة النظامية التي تعطي المصلحة الحق في تعديل الربط خلالها. واستناداً للمادة (٦٠) فقرة (ب) والمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ترى اللجنة بالأغلبية رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- فرض غرامة تأخير بواقع ١% على ضريبة الاستقطاع والتي تحسب من تاريخ استحقاق الضريبة (حسب وجهة نظر المصلحة) إلى تاريخ السداد.

أ- وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليها بعاليه:

"يود عملاؤنا إفادتكم بأنهم لا يوافقون على فرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأثير نتيجة لاحتساب ضريبة استقطاع على السنوات ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥م، وذلك من تاريخ استحقاق الضريبة (حسب وجهة نظر المصلحة) وحتى تاريخ السداد الفعلي.

في هذا الصدد يود عملاؤنا إفادتكم الآتي:-

١/٢ كما هو مبين في البند (١) أعلاه يجب عدم إجراء ربط ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية وذلك لأنه لم يرد أي نص في هذا الشأن سواء في النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية كما أن هذا الإجراء من قبل المصلحة ليس مبرراً على ضوء ما ذكره عملاؤنا في خطاب الاعتراض هذا على فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية.

ذكرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة في قرارها رقم (٤) لسنة ١٤٣٠هـ (الفقرة ٤) الصادر في حالة عملائنا الآتي:-

"..... فتوى اللجنة أن رفض الدفاتر وفرض ضريبة على أساسربح الجزافي إنما هو في حد ذاته عقوبة، ولذلك لا يوجد هناك مبرر لفرض غرامة إضافية على المكلف".

وبما أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة ترى بأن إهدار الدفاتر وإجراء ربط جزافي إنما هو في حد ذاته عقوبة، فإنها لم تؤيد وجهة نظر المصلحة فيما يتعلق بفرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأثير على الالتزام الضريبي الإضافي.

٢/٢ وإضافة إلى حقيقة أن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة لم يؤكد موقف المصلحة بشأن فرض غرامة التأخير، نود توجيه عناية سعادتكم إلى التعليم رقم (٣) لسنة ١٤٣٧هـ والذي ينص على عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التالية:-

"وكذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير. ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو الخطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ مثل الالتباس في تعين ما يعتبر وما لا يعتبر من المزايا الملحوظة بالراتب الخاضع للضريبة والالتباس فيما يجوز وما لا يجوز حسمه ضمن المصروفات أو الاستهلاكات أو الاحتياطيات وذلك لأن باب الحث في ذلك يظل مفتوحاً وقد يمضي بعض الوقت إلى أن يستقر الرأي على وضع سليم فلا يدخل هذا الوقت في حساب التأخير الموجب لغرامة لأن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يتحقق في البحث".

وبالرغم من أن ما جاء أعلاه ورد في التعليم رقم (٣) لعام ١٤٣٧هـ، إلا أن مباديء ربط الضريبة وفرض غرامات التأخير لم تتغير منذ بدء العمل بنظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية في سنة ٢٠٠٤م.

كذلك نود إفادتكم أنه طبقاً للفقرة (٣) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت مبررات رفضها. وبما أنه ليس هناك أي مبرر في حالة عملائنا لفرض ضريبة جزافية فلا تستحق غرامة التأخير. وكما أشرنا سابقاً فلم يوافق عملاؤنا على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بشأن فرض ضريبة أرباح جزافية واستأنفوا القرار المذكور أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية حيث لم يصدر قرارها بعد.

٣/٢ كما تلاحظون سعادتكم فإن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف وليس نتيجة لعدم المكافف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قام عملاؤنا بالوفاء بالتزاماتهم الضريبية والالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

بناءً على ما تقدم، يجب عدم مطالبة عملائنا بسداد غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم احتسابها على أساس ربط جزافي مقارنة باحتساب الضريبة على أساس الحسابات المدققة والتي على أساسها قام عمالاؤنا بتقديم إقراراتهم.

وكما تعلمون سعادتكم فإنه لم يكن بإمكان عملائنا في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، التنبؤ بأنه سيصبح واجباً عليهم سداد الضريبة طبقاً لربط المصلحة الجزافي الذي ستجربه بعد ٦ إلى ٨ سنوات وبالتالي فلا يوجد أي مبرر لقيام المصلحة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته.

٢/٤ ولا شك أن سعادتكم تدركون أن إجراء المصلحة أدى إلى تضرر عملائنا مرتين، المرة الأولى من خلال ربط الضريبة الجزافي والمرة الثانية من خلال فرض غرامة التأخير على الالتزام الضريبي الذي فرضته المصلحة حيث لا يتبعن على عملائنا سداده طبقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٤) ومبادئ الضريبة المبينة أعلاه، نأمل الرجوع إلى البند رقم (٤) من قرار اللجنة المذكور صفحة ١٥ (الملحق بـ).

سادساً: الخلاصة

على ضوء ما تقدم من حقائق وإيضاحات، فإنه ليس هناك مبرر لإجراء ربط ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية للسنوات ٤٠٠٦م وفرض غرامة تأخير بواقع ١% على المبلغ غير المسدد. لذا يلتمس عمالاؤنا من سعادتكم إلغاء الربط الضريبي الإضافي.

وفي حالة عدم اقتناع المصلحة بوجهة نظر عملائنا، نأمل التكرم بإحالته هذا الاعتراض إلى لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية وفقاً للمادة ٦٦ من نظام الضريبة والمادة ٦٠ من لائحته التنفيذية للسنوات المالية المنتهية في ٣١ يوليوز ٤٠٠٥م و٦٠٠٦م.

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرة إلحاقيه رقم ١٤٣٢٦/٤/٩ وتاريخ ١٤٣٥/٤/١٤ ذكر فيها التالي نصاً:

"وجهة نظر المصلحة"

"توجبت غرامة التأخير بواقع ١% على ضريبة الاستقطاع والتي تحتسب من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد، وذلك لعدم قيام المكلف بسداد المستحق استناداً إلى المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٧/أ) من اللائحة التنفيذية للنظام".

رد الشركة على وجهة نظر المصلحة

يود عمالاؤنا إفادتكم بأنهم لا يوافقون على فرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير نتيجة لاحتساب ضريبة استقطاع على السنوات ٤٠٠٥ و٦٠٠٦م، وذلك من تاريخ استحقاق الضريبة (حسب وجهة نظر المصلحة) وحتى تاريخ السداد الفعلي. في هذا الصدد يود عمالاؤنا إفادتكم بالآتي:-

٢/١ لا تتوافق الشركة على وجهة نظر المصلحة فيما يتعلق بفرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير عدم وذلك لأنه لا يجب من حيث المبدأ إجراء ربط ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية. علماً بأن لم يرد أي نص في هذا الشأن سواء في النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية كما أن هذا الإجراء من قبل المصلحة ليس مبرراً على ضوء ما ذكره عمالاؤنا في خطاب الاعتراض وعلى فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية كما هو مبين في البند (١) أعلاه.

٢/٢ ذكرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة في قرارها رقم (٤) لسنة ١٤٣٠هـ (الفقرة ٤) الصادر في حالة عمالائنا الآتي:-

".... فتري اللجنة أن رفض الدفاتر وفرض ضريبة على أساس الربح الجزاكي إنما هو في حد ذاته عقوبة، ولذلك لا يوجد هناك مبرر لفرض غرامة إضافية على المكلف".

وبما أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة ترى بأن إهدار الدفاتر وإجراء ربط جزاكي إنما هو في حد ذاته عقوبة، فإنها لم تؤيد وجهة نظر المصلحة فيما يتعلق بفرض غرامة تأخير بواقع ١٪ غن كل ٣٠ يوم تأخير على الالتزام الضريبي الإضافي.

٢/٣ نود إفاده أعضاء اللجنة المؤقرة بأن اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم ١٢٣٣ و ١٤٣٤ لسنة ١٤٣٤هـ (الملاحق ٧ و ٨) على التوالي الصادرين بشأن عملائنا، رفضت استئناف المصلحة وأيدت القرار الابتدائي الذي أكد على عدم وجوب فرض غرامة تأخير على الغرور الضريبي للسنوات ٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٦م.

كذلك نود إفاده سعادتكم أنه طبقاً للفقرة (٣) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديرى من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت مبررات رفضها. وبما أنه ليس هناك أي مبرر في حالة عملائنا لفرض ضريبة جزاكيه فلا تستحق غرامة التأخير. وكما أشرنا سابقاً فلم يوافق عملاً علينا على قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية بشأن فرض ضريبة أرباح جزاكيه وتظلموا من القرار المذكور أمام ديوان المظالم حيث لم يصدر قرار في هذا الصدد بعد.

٢/٤ كما تلاحظون سعادتكم فإن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف وليس نتيجة لعدم المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قام عملاً علينا بالوفاء بالتزاماتهم الضريبية والالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. بناءً على ما تقدم، يجب عدم مطالبة عملائنا بسداد غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم احتسابها على أساس ربط جزاكي مقارنة باحتساب الضريبة على أساس الدساتير المدققة والتي على أساسها قام عملاً علينا بتقديم إقراراتهم.

وكما تعلمون سعادتكم فإنه لم يكن بإمكان عملائنا في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، التنبؤ بأنه سيصبح واجباً عليهم سداد الضريبة طبقاً لربط المصلحة الجزاكي الذي ستجربه بعد ٦ إلى ٨ سنوات وبالتالي فلا يوجد كذلك أي مبرر لقيام المصلحة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته.

٢/٥ ولا شك أن سعادتكم تدركون أن إجراء المصلحة أدى إلى تضرر عملائنا عدة مرات، المرة الأولى من خلال ربط الضريبة الجزاكي ومن ثم فرض ضريبة استقطاع على أرباح افتراضية ومرة أخرى من خلال فرض غرامة التأخير على الالتزام الضريبي الذي فرضته المصلحة حيث لا يتعين على عملائنا سداده طبقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٤) وقرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٢٣٣ و ١٤٣٤ لسنة ١٤٣٤هـ ومبادئ الضريبة المبينة في (٤/٤).

سادساً: الخلاصة

إن عملاءنا على ثقة تامة بأن اللجنة المؤقرة ستؤيد وجهة نظرهم بشأن البنود المذكورة أعلاه بناءً على الشرح والتوضيح المذكور.

ب- وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض:-

"توجبت غرامة التأخير بواقع (١٪) على ضريبة الاستقطاع والتي تحتسب من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد، وذلك لعدم قيام المكلف بسداد المستحق استناداً إلى المادة (٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام".

رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلhalية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير بواقع ١٪ على ضريبة الاستقطاع والتي تدسب من تاريخ استحقاق الضريبة (حسب وجهة نظر المصلحة) إلى تاريخ السداد للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة إلى ملف الاعتراض، واستناداً للمادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادتين (٣/٦٧) و(٦٨/١/هـ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة بالأغلبية رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

وبناءً على ذلك، وللحثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض تقرر ما يلي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف / شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية للسنوات المالية المنتهية في ٢٠٠٤ يوليو ٣١ إلى ٢٠٠٢م من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- ١- رفض اعتراض المكلف بالأغلبية على بند ربط ضريبة الاستقطاع على الأرباح الافتراضية التي احتسبتها المصلحة للسنوات المالية المنتهية في ٢٠٠٥ يوليو ٣١، ٢٠٠٦م و ٢٠٠٤م للحثيات الواردة في القرار.
- ٢- رفض اعتراض المكلف بالأغلبية على بند فرض غرامة تأخير بواقع ١٪ على ضريبة الاستقطاع للحثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال سنتين يوماً من تاريخ إبلاغه طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ٢٤/٤/١٤٣٥هـ، شريطة أن يقوم المكلف المستأنف بسداد المبالغ المستحقة وفقاً لهذا القرار أو تقديم ضمان ينكي بها طبقاً للمادة (٦١) فقرة (هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (١١/أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

والله ولي التوفيق،