

(القرار رقم ١٤٨٩ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

في الاستئناف رقم (١٢٠٢/ض) لعام ١٤٣٢هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٣/٤/١٤٣٦هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (٢٣) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/٥/٢١هـ كل من:

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٣) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (٣١/١/٧١) وتاريخ ١٤٣١/١٢/٣٠هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٨٩٥) وتاريخ ١٤٣٢/١/٢٩هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من (ب) برقمز وتاريخ ١٤٣٢/١/١٩هـ بمبلغ (٥٠,٣١٣,٣٨٤) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد وجهة نظر المصلحة في إهدار حسابات الشركة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة بموجب السجل التجاري رقم وتاريخ ١٤٢٣/٨/٣هـ الموافق ١٠/١٠/٢٠٠٢م ومملوكة (أ) بنسبة (٩٩,٥%) والسيد/..... بنسبة (٠,٥%)، وتزاول الشركة نشاط تنفيذ عقود تركيب وصيانة شبكات الهاتف والخدمات الفنية المتعلقة بها وفقاً للترخيص رقم وتاريخ ١٤٢٣/٤/٢١هـ الصادر من الهيئة العامة للاستثمار، وتقوم الشركة بأعمال توريد وتركيب معدات أجهزة الاتصالات لتقديم طول الاتصالات لعملائها المتخصصين في تقديم خدمات الاتصالات، كما تمسك الشركة حساباتها باللغة العربية على الحاسب الآلي في المملكة، ويتم تدقيق القوائم المالية من قبل مراجع حسابات خارجي مرخص له بمزاولة المهنة، وقد أصدر المراجع الخارجي تقريراً غير متحفظ لا يوجد فيه ما يشير إلى أن الدفاتر والسجلات ممسوقة خارج المملكة مما يثبت أن الدفاتر والسجلات ممسوقة في المملكة، وتم إعداد القرارات الضريبية لعامي الاستئناف استناداً إلى القوائم المالية المدققة، وقدمت للمصلحة خلال المواعيد المنصوص عليها نظاماً.

وأضاف المكلف أنه بعد تقديم الإقرارات الضريبية قامت المصلحة بإجراء الفحص الميداني , اطلع من خلاله فريق الفحص الميداني على الدفاتر المعدة باللغة العربية , واطلع أيضًا على عينة من القيود المحاسبية للتحقق من صحة النظام المحاسبي للحاسب الآلي , كما اختار فريق الفحص الميداني بعض بنود الإيرادات والمصاريف (الإيرادات , المشتريات الخارجية , الرواتب والأجور , مقاولي الباطن , الخدمات الهندسية والفنية...الخ) وطلب تقديم المستندات المؤيدة لها, وقد قدمت الشركة المستندات المطلوبة , كما قام فريق الفحص الميداني كذلك بزيارة القسم المالي والإداري بالشركة والتعرف على نظام الإدخال في الحاسب الآلي وطريقة القيد , ولم يصدر من فريق الفحص الميداني أي تساؤلات بشأن البنود التي تم فحصها وتدقيقها.

وقد أجرت المصلحة ربطًا تقديريًا أهدرت بموجبه الحسابات , واعترضت الشركة على الربوط الضريبية وتم رفع الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية, وقدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية صور الدفاتر باللغة العربية إضافة إلى شهادة المراجع الخارجي للحسابات فيما يتعلق بالحركة في حساب المخزون , وكذلك المستندات ذات العلاقة, ولم تأخذ اللجنة الابتدائية في الاعتبار المعلومات والمستندات والإيضاحات المقدمة خلال جلسة مناقشة الاعتراض , كما رفضت اللجنة الابتدائية اعتراض الشركة على أساس أنه اتضح من الفحص الميداني أن الشركة تقوم بعمل نسخة الكترونية لكافة المستندات المدلية , ويتم إرسالها إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيد والتسجيل في الدفاتر , وذلك بالمخالفة للمادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن ما توصلت إليه اللجنة الابتدائية بأن الدفاتر والسجلات المحاسبية ليست ممسوقة في المملكة لا يقوم على حقائق ويتعارض مع ما قدم من أدلة وبراهين واضحة خلال جلسة مناقشة الاعتراض , أما ما ذكرته اللجنة الابتدائية في قرارها من أن القيود المحاسبية يتم إعدادها في الإدارة الإقليمية في دبي, فيرد عليه أنه بعد انتهاء العام المالي ٢٠٠٥م قامت الشركة بتركيب برنامج محاسبي جديد , ونظرًا لمتطلبات تطبيق البرنامج المحاسبي الجديد فقد تم نقل بيانات الشركة إلى النظام الجديد, وخلال عملية الفحص الميداني كان النظام المحاسبي الجديد هو المعمول به , وقد واجه موظفو الشركة بعض المشاكل عند استخراج المعلومات من النظام الجديد, بناءً عليه طلبت الشركة المساعدة من الإدارة الإقليمية في دبي والتي تستخدم نفس النظام المحاسبي منذ فترة طويلة وتمتلك الخبرات الفنية اللازمة للعمل على هذا النظام وهي على معرفة تامة بكيفية استخراج التفاصيل والمعلومات المطلوبة من النظام الجديد, نتيجة لذلك فقد التبس الأمر على المصلحة وافترضت أن القيود المحاسبية على الحاسب الآلي تتم في الإدارة الإقليمية بدبي, عليه فإن طلب المساعدة والعون من الإدارة الإقليمية في دبي لاستخراج التفاصيل المطلوبة من النظام المحاسبي في المملكة لا يعني أن الشركة لم تمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية في المملكة, وبالتالي فإن ما أوردته اللجنة الابتدائية في قرارها لا يقوم على حقائق موضوعية , حيث إن الشركة تحتفظ بدفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام و دفتر الجرد إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق, وهذه الدفاتر والسجلات ممسوقة في المملكة باللغة العربية, كما تحتفظ الشركة بالمستندات التي تثبت صحة القيود والبيانات والإيضاحات التي تفسرها, و يتم مسح المستندات ضوئياً وتحميلها في النظام المحاسبي لأغراض الحفظ والأرشفة فقط , وبالتالي التزمت الشركة التزامًا كاملًا بمتطلبات المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ولم يمنح النظام الضريبي المصلحة الحق في إهدار الحسابات حتى وإن تم إرسال النسخة الالكترونية إلى أي مكان في العالم, كما أن معالجة أي مخالفة لنظام الدفاتر التجارية تتم طبقًا لأحكام نظام الدفاتر التجارية, ووفقًا لذلك ليس للمصلحة الحق في إهدار الحسابات في حال وجود أي مخالفة لنظام الدفاتر التجارية, إذ يتعين على المصلحة إخطار وزارة التجارة لفرض الغرامة اللازمة على الجهة المخالفة طبقًا للمادة (١٢) من نظام الدفاتر التجارية.

وأضاف المكلف أنه يتعين على المكلف طبقًا للمادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الالتزام بالمتطلبات التالية:

١- الاحتفاظ بدفتر اليومية العامة، دفتر الأستاذ العام، دفتر الجرد، إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق، وتكون هذه الدفاتر والسجلات ممسوكة في المملكة باللغة العربية، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تفسرها، ويجوز للمكلف تكليف جهة مهنية متخصصة للقيام بذلك.

٢- في حالة مسك المكلف لحساباته عن طريق الحاسب الآلي، يجب أن يكون مقر الحاسب الآلي في المملكة.

كما هو مبين أعلاه تحتفظ الشركة بالدفاتر المحاسبية الضرورية ونظام الحاسب الآلي في المملكة والتي اطلعت عليها المصلحة بالكامل خلال الفحص الميداني، عليه فإن الشركة التزمت التزاماً كاملاً بمتطلبات المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم إهدار حساباته لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م إجراء ربط ضريبي على أساس الإقرارات الضريبية والقوائم المالية المدققة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من الفحص الميداني لدفاتر وسجلات المكلف أنه يقوم بعمل نسخة الكترونية من كافة المستندات وترسل إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيود والتسجيل في الدفاتر، ولا يستطيع الفرع في المملكة من التصرف في النظام المحاسبي أو القيد أو التعديل إلا عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي، وهذا مخالف للمادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي.

وأضافت المصلحة أنه على الرغم من حضور محاسب من الإدارة المركزية بدبي، لم يتمكن فريق الفحص الميداني عند فحص حسابات المخزون من مطابقة رصيد المخزون المقيّد بالدفاتر مع المصرح به في الإقرار الضريبي وذلك لغرض حصر إجمالي القيود المدينة التي تمثل الزيادة، وحصر إجمالي القيود الدائنة التي تمثل النقص، للوصول إلى مطابقتها لأرصدة الحسابات، وقد أقر ممثلو المكلف أثناء الفحص الميداني أن سبب عدم توفر الطلبات هو مسك الحسابات عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي، وبناءً على ما تقدم، وحيث إن العبرة بمكان مسك الدفاتر وليست بالمستخرج من الحاسب الآلي، حيث يمكن مسك الدفاتر في أي مكان في العالم وفي نفس الوقت يمكن طباعتها في مكان آخر، لذا تم محاسبة المكلف على أساس تقديري استناداً إلى الفقرة (٣/ب) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي أعطت المصلحة الحق في إهدار الحسابات في حال عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة.

وقد عرف النظام الضريبي في المادة (الأولى) منه الدفاتر التجارية بأنها مجموعة الدفاتر التجارية التي يحتفظ بها المكلف والتي يجب أن تسجل بها جميع المعاملات التجارية والموصوفة بالمرسوم الملكي ذي الرقم (٦١/م) والتاريخ ١٧/١٢/١٤٠٩هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ذي الرقم (٦٩٩) والتاريخ ٧/٢٩/١٤١٠هـ والمعدلة بالقرار الوزاري ذي الرقم (١١١٠) والتاريخ ٢٤/١٢/١٤١٠هـ، وأي تعديلات لاحقة له. وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

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 ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وإجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة والقوائم المالية المدققة، في حين ترى المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (١) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أن (شركة أ) شركة ذات مسؤولية محدودة، تم تسجيلها بالمملكة بموجب السجل التجاري الصادر من مدينة الرياض رقم

بتاريخ ١٤٢٣/٨/٣ هـ الموافق ٢٠٢٢/١٠/١٠ م , يتمثل نشاط الشركة في تركيب وصيانة شبكات الهاتف والخدمات التقنية بموجب ترخيص الهيئة العامة للاستثمار رقم بتاريخ ١٤٢٣/٤/٢١ هـ الموافق ٢٠٢٢/٧/٢ م).

وباطلاع اللجنة على محاضر الفحص الميداني اتضح أن المكلف يمسك دفاتره خارج المملكة، ويؤيد ذلك إقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني المؤرخ في ١٤٢٥/٨/٢٠ هـ بما نصه (إن الشركة تقوم بعمل نسخة الكترونية من المستندات لكافة أعمال الشركة، ويتم إرسالها إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيود والتسجيل في الدفاتر، مع الاحتفاظ بأصول المستندات، ولا تستطيع الشركة التصرف في النظام المحاسبي أو القيد أو التعديل إلا عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي).

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل تنص على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، كما تبين أن الفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص 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- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في مواعده النظامي....

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 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 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".

كما تبين أن الفقرة (٢) من المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (٢- يجوز للمكلف مسك حساباته عن طريق الحاسب الآلي وفقاً للضوابط الآتية:

أ- أن يكون مقر الحاسب الآلي بالمملكة، وبالنسبة للمكلف الذي يعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة يجوز أن يكون مقر الحاسب الآلي المركزي في الخارج على أن يزود فرع المملكة بوحدة طرفية محلية يمكن عن طريقها الحصول على كافة البيانات والقيود المتعلقة بحسابات المنشأة الدائمة في المملكة).

وحيث إن المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية للنظام أجازت للمكلف الذي يعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة أن يكون مقر الحاسب الآلي خارج المملكة، على أن يزود فرع الشركة في المملكة بوحدة طرفية محلية يمكن عن طريقها الحصول على كافة البيانات والقيود المتعلقة بحسابات المنشأة الدائمة في المملكة، وحيث إن المكلف شركة مقيمة مسجلة في المملكة، وليس منشأة دائمة، وبناءً على النصوص النظامية المذكورة أعلاه، فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في إجراء ربط تقديري، وذلك لعدم مسك المكلف الدفاتر التجارية داخل المملكة بالمخالفة للمادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية للنظام، مما يجعله في هذه الحالة في حكم من لا توجد لديه دفاتر تجارية، وبالتالي رفض استثناء المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين ٢٠٠٥م

٢٠٠٦م و إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة والقوائم المالية المدققة , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد وجهة نظر المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية التي نتجت عن إهدار الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على أساس أن التسجيل والقيود في الدفاتر يتم في الإدارة الإقليمية في دبي , الأمر الذي استوجب تحديد نتائج الشركة محاسبياً خارج المملكة, وهو افتراض خاطئ لأنه شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة, وتمسك دفاترها وسجلاتها المحاسبية في المملكة وليس في دبي , علاوة على ذلك فإن القوائم المالية تم تدقيقها في المملكة من قبل مراجع حسابات خارجي مرخص له بمزاولة المهنة , عليه فإن فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية إجراء غير صحيح ويجب إلغاؤه ويتعارض مع ما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل, إضافة إلى ذلك فإنه ليس منطقيًا تقدير أرباح عندما تكون هناك دفاتر وسجلات محاسبية ممسوكة في المملكة.

وأضاف المكلف أنه طبقًا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تطبق أحكام ضريبة الاستقطاع على كل مبلغ يتم دفعه من قبل مقيم لغير مقيم من مصدر في المملكة, ونصت المادة رقم (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم, وعلى الشخص الطبيعي, ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع", كما نصت المادة رقم (٦٣) من اللائحة التنفيذية على أنه (يقصد بالأرباح الموزعة أي توزيع من شركة مقيمة إلى شركة غير مقيمة, وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة).

وبما أن قائمة التدفقات النقدية لا تظهر توزيعات أرباح خلال عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م, وحيث إن الشركة لم تقم بدفع أي توزيعات أرباح خلال عامي الاستئناف, لذا فإن فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية لا يوجد ما يسندها من نظام ضريبة الدخل, وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ ٢١/٥/١٤٣١هـ ورد فيها أنه طبقًا للقوائم المالية يوجد حساب جاري للمركز الرئيس , وفي ظل تحقق ربح نتيجة محاسبة الشركة على أساس تقديري ووجود حساب جاري للمركز الرئيس وسيطرة الإدارة الإقليمية بدبي سيطرة تامة على الحسابات , فإن هناك تحويلات ليس بالضرورة أن تكون في صورة أرباح , وإنما قد تكون ضمن مبالغ الأعمال المحققة وبالتالي يتوجب فرض ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة (٦٨) من النظام الضريبي , ولا يتعارض كون الشركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة مع وجوب فرض ضريبة الاستقطاع لأن مبدأ فرض ضريبة الاستقطاع تجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف , ممن دفع مبلغ ما لغير مقيم من مصدر في المملكة.

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 استقطاع على الأرباح التقديرية للعامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م, في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة

الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام , وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم , ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: كما نصت الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة ٥%...).

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات , وبما أن المصلحة قامت بإجراء الفحص الميداني لحسابات المكلّف و من ثم إهدارها واحتساب ربح تقديري لعامي الاستئناف , وحيث إن المصلحة لم تثبت مستندًا حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها , وحيث إن الأحكام تبنى على اليقين , لذا ترى اللجنة أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم تحقق عملية الدفع, وبالتالي تأييد استئناف المكلّف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: المواد المستوردة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد وجهة نظر المصلحة في احتساب فروقات مواد وفرض ضرائب عليها على أساس أرباح تقديرية بواقع ٢٠%.

استأنف المكلّف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في احتساب أرباح تقديرية بواقع ٢٠% على الفرق بين المواد المستوردة طبقًا للسجلات المحاسبية للشركة والواردات طبقًا لسجلات مصلحة الجمارك , ولم تورد اللجنة الابتدائية الأسس التي اتبعتها لتأييد إجراء المصلحة, وقد تم الإيضاح خلال جلسة مناقشة الاعتراض بأنه ليس هناك فرق بين الواردات طبقًا لسجلات مصلحة الجمارك وبين المواد المستوردة طبقًا للسجلات المحاسبية للشركة, وتم تقديم تسوية خلال مناقشة الاعتراض اتضح منها أن المواد المستوردة طبقًا للسجلات المحاسبية للشركة تتطابق مع التأكيد المقدم من مصلحة الجمارك لهذه المواد, كما تم تقديم المستندات المؤيدة للتسوية أعلاه إلى اللجنة الابتدائية, إلا أنها تجاهلت ما قدم من مستندات وقضت بتأييد إجراء المصلحة بشأن احتساب ضريبة أرباح تقديرية بواقع ٢٠% على الفرق في المواد المستوردة طبقًا لسجلات مصلحة الجمارك والسجلات المحاسبية للشركة وفرض ضريبة عليها.

وأضاف المكلّف أن الدورة المحاسبية عند القيام بشراء مواد مستوردة تتم كالتالي:

- يتم عند استلام الفاتورة التجارية قيد تكلفة المواد لحساب المخزون (مدين) وعلى حساب الدائنين (دائن).

- يتم تحويل المواد إلى تكلفة المبيعات عند استلام شهادة القبول الابتدائي من العميل, وفي هذه الحالة يتم قيد التكلفة على حساب المخزون (دائن) ولحساب تكلفة المبيعات (مدين).

ويتضح مما ذكر أعلاه أن شراء المواد المستوردة يسجل في حساب المخزون فورًا عند استلام الفاتورة من المورد, وعليه فإنه ليس هناك فرق بين المواد المستوردة طبقًا لسجلات مصلحة الجمارك والمواد المستوردة طبقًا لسجلات الشركة, علاوة على ذلك قدمت الشركة شهادة المراجع الخارجي للحسابات فيما يتعلق بالحركة في حساب المخزون التي تؤكد صحة أرصدة المخزون الواردة في إقرارات الشركة.

وبناءً عليه, فإن قيام المصلحة باحتساب أرباح تقديرية بواقع ٢٠% على الفرق بين قيمة المواد المستوردة طبقًا لسجلات مصلحة الجمارك وبين المواد المستوردة طبقًا للسجلات والدفاتر المحاسبية وفرض ضريبة عليها ليس صحيحًا, وبالتالي يطلب المكلّف إلغاء قرار اللجنة الابتدائية وعدم احتساب أرباح تقديرية على فرق المواد.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يستطع إثبات حركة المخزون عند إجراء الفحص الميداني، وبمقارنة المواد المستوردة طبقاً لما أقر به في محضر الفحص الميداني مع ما ورد من مصلحة الجمارك بالخطاب رقم (٥١/٣٠٣٥٤) وتاريخ ١٤٢٨/٧/٢ هـ ظهر فروقات في الاستيراد لم تصرح بها الشركة ولم يثبت دخولها في مخازن الشركة وكانت نتائج المقارنة كما يلي:

العام	الاستيراد طبقاً لبيانات الشركة	الاستيراد طبقاً لبيانات الجمارك	الفرق
م٢٠٠٥	١٢٢,٤٨٦,٩٨٧	١٥٩,٤٩٧,٤٧٩	٣٧,٠١٠,٤٩٢
م٢٠٠٦	٢٣٤,٧٨٠,٥٧٨	٢٩٦,١٧٨,٩١٤	٦١,٣٩٨,٣٣٦

وفي حال عدم تصريح المكلف عن فرق المواد، وفي ظل وجود أجهزة ومعدات للمكلف يتم بيعها وتداولها في أسواق المملكة، فهذا يُعطي قرينة على إمكانية توريد المكلف فرق المواد للسوق أو مزاوله المكلف لعمليات البيع، وعليه قامت المصلحة باحتساب ربح تقديري بواقع ٢٠% من الفرق وإخضاعه للضريبة.

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 احتساب ربح تقديري على فرق المواد المستوردة للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م بدرجة عدم وجود فرق خاضع للضريبة، في حين ترى المصلحة احتساب ربح تقديري بواقع ٢٠% من الفرق بين المواد المستوردة طبقاً لما أقر به المكلف في محضر الفحص الميداني وبين الواردات طبقاً لبيان مصلحة الجمارك وإخضاع الفرق للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية ومحاضر الفحص الميداني وبيان الواردات المستخرجة من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك، اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقاً لإقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني والواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المواد المستوردة طبقاً لمحضر الفحص الميداني	الواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك	الفرق
م٢٠٠٥	١٢٢,٤٨٦,٩٨٧	١٥٩,٤٩٧,٤٧٩	٣٧,٠١٠,٤٩٢
م٢٠٠٦	٢٣٤,٧٨٠,٥٧٨	٢٩٦,١٧٨,٩١٤	٦١,٣٩٨,٣٣٦

وحيث تبين من واقع البيانات المقدمة من طرف ثالث محايد وهو مصلحة الجمارك أن المشتريات الخارجية وفقاً لإقرار المكلف أقل من الواردات وفقاً لبيانات الجمارك، وهذا يعني عدم تسجيل المكلف كامل ما استورده من خارج المملكة، وبالتالي لم يفصح في قوائمه المالية عن أحداث مالية ذات أهمية نسبية تؤثر بشكل مباشر على إيراداته، مما يعد مخالفة لإحدى قواعد وأسس المحاسبة المالية والتي تقضي بأنه يجب أن يتم قياس جميع الأحداث المالية للوحدة المحاسبية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، لذا ترى اللجنة أن هذا الفرق عبارة عن إيرادات لم يصرح عنها المكلف، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب أرباح تقديرية على فرق المواد المستوردة البالغ (٣٧,٠١٠,٤٩٢) ريالاً و(٦١,٣٩٨,٣٣٦) ريالاً لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م على التوالي، وطلبه عدم إخضاع الفرق للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة المستحقة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المنشور الدوري رقم (٣) لسنة ١٣٧٩ هـ ينص على أنه (يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ مثل الالتباس في تعيين ما يعتبر وما لا يعتبر من المزايا الملحقه بالراتب الخاضع للضريبة والالتباس فيما يجوز وما لا يجوز حسمه ضمن المصروفات أو الاستهلاكات أو الاحتياطات وذلك لأن باب البحث في ذلك يظل مفتوحًا وقد يمضي بعض الوقت إلى أن يستقر الرأي على وضع سليم فلا يدخل هذا الوقت في حساب التأخير الموجب للغرامة لأن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث).

وحيث قُدمت الإقرارات الضريبية خلال المواعيد النظامية، وسددت الشركة الضريبة المستحقة طبقًا لنظام الضريبة الجديد، وحيث يوجد خلاف فني حول إهدار الحسابات وضريبة الاستقطاع، عليه فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة ليس مبررًا ومنطقيًا، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وضريبة الاستقطاع للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وضريبة الاستقطاع مستحقة بموجب التعليمات النظامية، أما فرق الضريبة الناتج عن احتساب أرباح تقديرية على فرق المواد المستوردة، فإن المصلحة لم تخضع فرق الضريبة لغرامة التأخير.

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 غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وضريبة الاستقطاع للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن إهدار الحسابات تحكمه نصوص نظامية واضحة تمت الإشارة إليها في البند الأول من هذا القرار، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص الغرامة على ضريبة الاستقطاع، وحيث إن هذه اللجنة أيدت استئناف المكلف في البند الثاني من القرار، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، وبالتالي إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (٢٣) لعام ١٤٣١ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وإجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة والقوائم المالية المدققة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب أرباح تقديرية على فرق المواد المستوردة البالغ (٣٧,٠١٠,٤٩٢) ريالاً و (٦١,٣٩٨,٣٣٦) ريالاً لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م على التوالي، وطلبه عدم إخضاع الفرق للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤/ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ضريبة الاستقطاع لسقوط أصلها وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،