

## (القرار رقم ١٤٩١ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

### في الاستئناف رقم (١٣٣٥/ض) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/٤/٢٠هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك للاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (٨) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على الشركة للعام المنتهي في ٢٠٠٨/٩/٣٠م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٦/١٦هـ كل من:.....و.....و.....، كما مثل المكلف .....

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 بالرياض المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (٨) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٣٣/١/٢٥) وتاريخ ١٤٣٣/٣/١٣هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (٨٦) وتاريخ ١٤٣٣/٤/١٧هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (١١١) وتاريخ ١٤٣٣/٥/١١هـ كما قدم المكلف ضمناً بنكيّاً صادرًا من (ب) برقم ..... ز.ز. وتاريخ ١٤٣٣/٥/٨هـ الموافق ٢٠١٢/٣/٣١م بمبلغ (١,٩٩٢,٩٥٢) ريال، لغاء الغروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا .

#### الناحية الموضوعية:

##### البند الأول: إهدار الحسابات والربط التقديري بنسبة ربح ٢٠%.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم الأخذ بالحسابات واللجوء إلى الربط التقديري. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أبدت المصلحة في عدم الأخذ بالقوائم المالية المدققة، متبينة في ذلك ما ورد في وجهه نظر المصلحة، ودون إبداء أي حثيات لقرارها غير ما ورد بمذكرة المصلحة من عدم التزام الشركة بضوابط القيد في الدفاتر وعدم تطابق الإقرار الضريبي مع المقيد في دفاتر الشركة ودون التعمق في بحث أو دراسة اثر عدم التطابق على نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة التي هي الهدف الرئيس من إمسك دفاتر وإعداد قوائم مالية، والمكلف على عكس ما ورد بالقرار الابتدائي قد التزم بضوابط القيد المتعارف عليها وهي تسجيل الأحداث المالية طبقاً لتاريخ حدوثها، أي أن الأصل في القيد بالدفاتر هو التسلسل التاريخي للأحداث المالية، أما بشأن عدم تطابق الإقرار أو القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات، فإن الشركة ترى أن القوائم المالية ومن بعدها الإقرار هي ملخص للعمليات التي تمت بالدفاتر والسجلات ولا بد أن تعكس ما حدث بالدفاتر خاصة ما يتعلق بحسابات النتيجة أو قائمة الدخل التي تظهر نتيجة عمل الشركة من ربح أو خسارة، وأن ما قامت به الشركة لا يرقى أبدًا أن يكون سببًا يوجب

إهدار الحسابات التي لا تمثل الإيرادات فيها إلا مجرد رقم (واحد)، حيث لا يمكن قياس موقف الشركة أو نتيجة أعمالها بموجبه منفردا، ويعتقد المكلف أن ما حدث أشبه بإعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة، إذا لا بد من ترصيد الحسابات قبل إعداد القوائم المالية، وهذه الأرصدة إما أن تغفل في حسابات النتيجة أو ترحل كأرصدة افتتاحية في العام القادم، ومن ثم فإن القوائم المالية قد عكست أرصدة الحسابات وأظهرت قائمة الدخل نتيجة عمليات الشركة، طبقاً لما تم قيده بالدفاتر دون التصريح عن المواد إيراداً ومصروفاً لانعدام الأثر، ومما يعزز ذلك أن السجل التجاري للشركة رقم (.....) قد حدد حصرياً نشاط الشركة الذي لم يكن بينها نشاط الاستيراد، وذكر أن عقد الشركة مع (ج) هو التوريد والتركيب والصيانة وقد تم التصريح عن كامل قيمة العقد بالدفاتر حسب التسلسل التاريخي للحدث المالي، وأن حركة حساب النتيجة المدينة والدائنة قد انعكست في رقم (واحد) فقط هو الربح والخسارة، وطلاصة ما تقدم أن الشركة لم تخالف المادة (٦٣) من النظام أو المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية وبالتالي لا مجال لتطبيقهما، حيث إن الشركة لديها دفاتر وسجلات طبقاً للنظام وقد اطلع عليها فريق الفحص كما هو مثبت بمحضر الأعمال، كما أن المادة رقم (٦٣) من النظام معنية بمكافحة التجنب أو التهرب الضريبي وقد ورد في الفقرة (ب) من تلك المادة أن اللجوء للتقدير الضريبي مرتبط بعدم تقديم المكلف للإقرار في الموعد النظامي أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، وهذا لا ينطبق على الشركة، وهذا أيضاً ما أكدت عليه المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية حيث تم حصر اللجوء للضريبة التقديرية على عدم تقديم الإقرار وعدم إمساك دفاتر نظامية وعدم تمكن المكلف من إثبات صحة المعلومات، أما فيما يتعلق بما ورد بالقرار عن الدفعة المقدمة نقلاً عن وجهة نظر المصلحة إذ لم يرد بالقرار أي حثيات، فإن الشركة ترى أن حساب الإيرادات والمصروفات أو قائمة الدخل هي التي تعبر عن نتيجة أعمال الشركة، في حين أن المصلحة ومن ورائها اللجنة الابتدائية ذهبت تبحث عن سبب آخر متمثلاً في حساب الدفعة المقدمة وهذا الحساب لا يعدو أن يكون أحد حسابات المراقبة الداخلية وراحت تقيس به إيرادات الشركة، وأن المسألة في غاية البساطة فالقيد يتم بالدفاتر كما تم شرحه لفريق الفحص وورد في محضر الأعمال كما يلي :

عند استلام دفعة نقدية من العميل تحت حساب العملية يتم عمل القيد المحاسبي.

من ح/البنك إلى ح/الدفعة المقدمة

وعندما يتم إنجاز أي عمل عن العقد يتم إجراء القيد

من ح/الدفعة المقدمة إلى ح/الإيرادات

وإذا ما تم ترصيد حساب الدفعة المقدمة فإن رصيده سيكون دائماً بالطبع بقيمة ما تبقى ولم ينفذ من أمر العمل ويظهر ضمن خصوم الميزانية، وهذا الرصيد ليس له علاقة بالإيرادات التي نفذت وتم التصريح عنها، بقدر ما هو تعبير عن الأعمال التي لم تنفذ من أمر العمل، ونستطيع أن نفهم أن هذا الرصيد يخضع للزكاة إذا كان المكلف خاضعاً للزكاة وحال عليه الحال، أما كمقياس للإيرادات فغير مقبول محاسبياً ومن ثم فإن الحركة المدينة لهذا الحساب تمثل جزء من إجمالي الإيرادات، وبالنسبة لحساب المركز الرئيس، فإن الشركة قد صرحت بالدفاتر عن رصيد الحساب بالكامل وهو يمثل قيمة المواد كاملة البالغة (١١,١٣٨,٦٠١) ريال، ولأن إعداد القوائم المالية لم يشمل قيمة المواد فقد تأثر حساب المركز الرئيس بذلك ومن ثم عدم تطابق الدفاتر مع القوائم المالية والإقرار نتيجة لاستبعاد المواد إيراداً ومصروفاً في القوائم المالية والإقرار .

وأضاف المكلف أن المصلحة أخضعت إيرادات الشركة إلى نسبة ربح ٢٠% بالرغم من اعتراض الشركة على هذه النسبة بشكل واضح، من خلال مذكرة الاعتراض التي قدمت إلى اللجنة الابتدائية وبالرغم من أن القرار نفسه قد أشار عند بحث نقاط الاعتراض إلى أن نقطة الاعتراض الأولى (هي عدم الأخذ بالحسابات المدققة واللجوء إلى الربط التقديري إضافة إلى النسبة المعتمدة في تقدير الربح التقديري المطبق على حد رأي اللجنة)، إلا أن رأي اللجنة لم يرد به أي بحث لهذه النقطة ولم يرد بشأنها أي قرار حيث ورد رأي اللجنة ناصاً كما يلي "بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين ومحضر الفحص الميداني اتضح عدم التزام

الشركة بضوابط القيد في الدفاتر وعدم تطابق الإقرار الضريبي مع المقيّد في دفاتر وسجلات المكلف، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهه نظر المصلحة".

ودون الإخلال بوجهه نظر الشركة في عدم قبول الحسابات، وحيث إن العقد الذي تنفذه الشركة لصالح (ج) هو عقد توريد وتركيب وصيانة أي توريد مواد وأعمال أخرى مصاحبة لأعمال التوريد وأن تكلفة أعمال التركيب أو الصيانة أكثر من تكلفة الاستشارات الفنية مثلاً، فكثيراً ما تحتاج قطع غيار وخلافه، ولذلك ترى الشركة ملائمة محاسبتها بنسبة صافي أرباح (١٠%) حيث إنها أقرب إلى الأعمال المدنية والإنشائية والمقاولات التي تخضع لنسبة صافي أرباح (١٠%) فقط طبقاً للمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية.

وقد المكلف مذكرة إضافية مؤرخة في ١٤٣٥/٦/١٥هـ أكد فيها على وجهة نظره المبينة في المذكرة المقدمة للجنة الابتدائية والمذكرة المقدمة للجنة الاستئنافية.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٤٣٥/٦/١٦هـ تضمنت الإفادة بأنه تم فحص حسابات الشركة ميدانياً وقد أتضح للمصلحة كما جاء في محضر أعمال الفحص الميداني وجود خلل في القيد بالدفاتر وكما هو مفصل في وجهة نظر المصلحة الواردة في القرار الابتدائي المذكور والتي تنص على أنه تم فحص حسابات الشركة ميدانياً، وقد أتضح للمصلحة كما جاء في محضر أعمال الفحص الميداني وجود خلل في القيد بالدفاتر وذلك في البنود التالية:

#### أ- الإيرادات والتكاليف:

تبين أن رصيد إيرادات الشركة بالدفاتر كما في أرقام الحسابات (٤٠٠٠٠١ و ٤٠٠٠٠٢ و ٤٠٠٠١٥ و ٤٠٠٠٢٥ و ٤٠٠٠٣٥) بمبلغ (٤٩,٤٣٢,٦٣٥) ريال بينما ظهر رصيد الإيرادات بالإقرار الضريبي بمبلغ (٢٢,٦٥٥,٦٥٥) ريال بفرق (٢٦,٧٧٦,٩٨١) ريال (ص ٢ من المحضر) وقد علق الحاضرون على هذا الفرق بأن نشاط الشركة هو توريد مواد وتقديم خدمات، ويتم إثبات المواد كإيراد في الدفاتر

وفي نفس الوقت تم عكسها كتكاليف لأن النظام الضريبي قد أعفى المواد من الضريبة ومن جانب آخر فإن إجمالي التكاليف المقيّدة بالدفاتر لا تتطابق مع إجمالي التكاليف الظاهر في الإقرار بفرق (٢٦,٧٧٦,٩٨١) ريال بسبب هذا التعليل وسيرد في آخر هذه الفقرة التعريف بإجمالي دخل الشركة طبقاً للنظام.

#### ب- الدفعات المقدمة:

تبين أن رصيد الدفعات المقدمة بالدفاتر كما في الحساب رقم (٢٤٠٠٠٠) ورقم (٢٤٠٠٠٢) بمبلغ (٥,٥٨٣,٣٥٣) ريال بينما الظاهر في قائمة المركز المالي والإقرار الضريبي (٣,٠١٦,٩٧٤) ريال بفرق (٢,٥٦٦,٣٧٦) ريال وقد علق الحاضرون على هذا الفرق بأنه يمثل قيمة الحسم الذي تم منحه لمصرف (ك) بمناسبة حصول الشركة على حسم من .....، وتم إشعار البنك بهذا الحسم بتاريخ ٢٢/١٠/٢٠٠٨م أي بعد انتهاء السنة المالية، ولذلك رأى المراجع القانوني عكس ذلك في القوائم المالية عن الفترة المنتهية في ٣٠/٩/٢٠٠٨م ومما يؤكد ذلك انعكاس هذا التخفيض في الدفاتر في السنة التالية المبتدئة في ١/١٠/٢٠٠٨م وقد تأكد الفريق من أن حسابات الدفعات المقدمة في دفاتر الشركة سواء النسخة العربية أو الانجليزية لم يتأثر بذلك التخفيض، وقد يتبادر إلى الذهن أن حساب الدفعات المقدمة غير مؤثرة تأثيراً مباشراً على قائمة الدخل وبالتالي لا يتأثر عدم تطابق رصيده بين الدفاتر وبين الإقرار الضريبي أمر جوهري، ويرد على ذلك بأن طبيعة عمل الشركة مع مصرف (ك) تتم عن طريق الدفعات المقدمة، فبعد تقديم الشركة مرحلة معينة من العمل تفوتر البنك بنسبة معينة من إجمالي قيمة العقد وتسجل الدفاتر من :

ح/البنك إلى ح/الدفعات

وعند تحقيق العمل للشركة ولمقابلة الإيرادات بالتكاليف، تقوم الشركة بعمل القيد التالي :

من ح/الدفوعات المقدمة إلى ح/الإيرادات.

وعليه يعتبر توسيط حساب الدفوعات المقدمة من الحسابات المهمة، وفي هذه الحالة فقد تم تخفيض حساب الدفوعات المقدمة ولا نعلم هل تم تخفيضه للإيرادات ولم تظهر في دفاتر الشركة وعليه لابد من تطابق رصيد هذا الحساب مع المقيد بالدفاتر.

ج- المركز الرئيسي:

كما جاء في محضر أعمال الفحص ص(٦) فقد تبين أن رصيد حساب المركز الرئيسي في الدفاتر بنسختها الإنجليزية والعربية مبلغ (١١,١٣٨,٦٠١) ريال، بينما الظاهر في قائمة المركز المالي والإقرار الضريبي بمبلغ (٥,٠١٢,٨٦٦) ريال بفرق (٦,١٢٥,٧٣٥) ريال وبسؤال الحاضرين عن طبيعة هذا الفرق أفاد الحاضرون بأن هذا الفرق هو تعديل مراجع الحسابات الخارجي وهي عبارة عن مواد على خلفية أن القوائم المالية عكست فقط الخدمات، ولم تعكس الدفاتر هذا التعديل من مراجع الحسابات .

وبما يتضح معه عدم التزام الشركة بضوابط القيد في الدفاتر وعدم تطابق البيانات المالية الواردة في الإقرار الضريبي مع المقيد في دفاتر المكلف وسجلاته، وهو ما جعل المصلحة تقوم بإجراء الربط بالأسلوب التقديري وذلك تطبيقاً للمادة (٦٣/ب) من نظام ضريبة الدخل، وفيما يخص نسبة الربح التقديري التي احتسبتها المصلحة بواقع ٢٠% فقد اتضح أن طبيعة نشاط الشركة هو تقديم خدمات فنية واستشارية لذلك تم تطبيق نسبة الأرباح التقديرية بواقع ٢٠% إستناداً للمادة (١٦-٤-٣) من اللائحة التنفيذية.

**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 الربط بموجب قوائمه المالية وعدم إهدار حساباته وإجراء الربط بالأسلوب التقديري وكذلك النظر في النسبة التقديرية منبهاً بأن اللجنة الابتدائية لم تنظر في اعتراضه على النسبة التقديرية، و يطالب في حال تم الإصرار على الربط التقديري بأن يؤخذ في الاعتبار بأن طبيعة العقد الذي تنفذه الشركة اقرب ما يكون إلى الأعمال المدنية الإنشائية والمقاولات، ويرى ملائمة محاسبته على أساس أرباح تقديرية بواقع ١٠% بدلاً من ٢٠%، في حين ترى المصلحة عدم قبول الحسابات ومحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري وبنسبة ٢٠% كأرباح تقديرية للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الأمر يستلزم معرفة ما إذا كانت الأسباب التي اعتبرتها المصلحة مبرراً لإهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بأسلوب تقديري متفقة مع أحكام نظام ضريبة الدخل أم أنه اجتهاد ليس له ما يدعمه من النظام، وهل الأسباب التي ساقها المصلحة تعد من الأسباب المقبولة أم لا؟ .

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن المادة (٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاولة النشاط، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفي).

ونصت الفقرتان (أ، ب) من البند (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية على أنه (يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل دسم المصاريف (مليون) ريال خصوصاً ما يلي:

أ- أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها.

ب- أن الإقرار أُعد وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي.

كما تبين أن الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، كما 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 (٥٧) من هذه اللائحة.

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

كما تبين أن الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار، 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.

ونصت المادة (١٠) من النظام على أن الدخول المعفاة من الضريبة هي:

أ- المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة، ب- الكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما فيها القوائم المالية والإقرارات الضريبية للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٨/٩/٣٠م وإطلاعها على محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في ٢٠٠٩/١١/١٩م اتضح للجنة أن المكلف وكما هو مبين في محضر أعمال الفحص الميداني، يقر بأن قوائمه المالية وإقراره الضريبي للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٨/٩/٣٠م لم تشمل على قيمة المواد إيراداً ومصروفاً وأنه قام بهذا الإجراء تأسيساً على أن المواد معفاة من الضريبة وأن هذا الإجراء لم يؤثر في نتيجة الأعمال (صافي الربح) على اعتبار أنه استبعد قيمة المواد بنفس القيمة إيراداً ومصروفاً .

وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري، وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير المصلحة، والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى احتساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجرته المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث إن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم

وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقًا، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترة القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سندًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس، ومن حيث المنطق فإن ما تقتضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محليًا .

وحيث أتضح للجنة كما هو مثبت في محاضر أعمال الفحص الميداني أن نشاط المكلف يتمثل في تقديم خدمات صيانة وبرمجة واستشارات في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات، وأن عمله في المملكة اقتصر في هذه الفترة على عقده الموقع مع مصرف (ك) فقط وأن عقده يتمثل في التوريد والتركيب والصيانة، وأن فريق الفحص الميداني لاحظ أن رصيد إيرادات المكلف الظاهرة بالدفاتر ظهرت بمبلغ (٤٩,٤٣٢,٦٣٥) ريالٍ بينما ظهر رصيد الإيرادات بالإقرار الضريبي بمبلغ (٢٢,٦٦٥,٦٥٥) ريالٍ بفرق مقداره (٢٦,٧٧٦,٩٨١) ريالٍ وأن الدفعات المقدمة ظهرت في الدفاتر بمبلغ (٥,٥٨٣,٣٥٣) ريالٍ بينما ظهرت في الإقرار والقوائم المالية بمبلغ (٣,٠١٦,٩٧٤) ريالٍ بفارق مقداره (٢,٥٦٦,٣٧٦) ريالٍ ، وأن رصيد حساب المركز الرئيس ظهر في الدفاتر بمبلغ (١١,١٣٨,٦٠١) ريالٍ في حين ظهر في الإقرار والقوائم المالية بمبلغ (٥,٠١٢,٨٦٦) ريالٍ بفارق مقداره (٦,١٢٥,٧٣٥) ريالٍ وبما يعني وجود اختلاف في بعض البيانات المالية (الإيرادات، والدفعات المقدمة، المركز الرئيس) بين المقيّد في الدفاتر وبين الظاهر في الإقرار ويرر المكلف فرق الإيرادات بأن النشاط هو توريد مواد وتقديم خدمات وأنه قام بإثبات المواد كإيراد في الدفاتر وفي نفس الوقت تم عكسها كتكاليف وذلك لأن النظام الضريبي قد اعفي المواد من الضريبة فتم التصريح في الإقرار عن تقديم الخدمات كإيراد وبما يرى معه المكلف عدم وجود أثر على صافي الربح، ويتضح مما سبق ذكره أن بعض البيانات المالية الواردة في الإقرارات الضريبية والقوائم المالية للمكلف للعام المنتهي في ٢٠٠٨/٩/٣٠م وتحديدًا الإيرادات و الدفعات المقدمة والمركز الرئيس لا تتطابق مع البيانات المالية الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يمسكها المكلف وبما يعني أن المكلف لم يلتزم بضوابط القيد المحاسبي المتعارف عليها وهي تسجيل الأحداث المالية طبقًا لتاريخ حدوثها وعكس ذلك في القوائم المالية والإقرارات الضريبية، وبناءً عليه ولأن المكلف لم يفصح عن جزء من إيراداته ومصروفاته (الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمواد) فإن اللجنة تطبيقًا للفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل ترى تأييد المصلحة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري .

وبالنسبة لنسبة الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة بواقع ٢٠% فترى اللجنة أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حدد نسبة الأرباح التقديرية وربطها بطبيعة النشاط وحيث إن نشاط المكلف، كما هو مبين في محضر أعمال الفحص الميداني وطبقًا لإفادة المكلف يتمثل في تقديم خدمات صيانة وبرمجة واستشارات في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات وحيث إن هذه الخدمات يمكن معاملتها وتصنيفها ضمن الخدمات الفنية والاستشارية وحيث إن الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة حددت نسبة الأرباح التقديرية للخدمات الفنية والاستشارية بنسبة ٢٠% وحددت الأعمال الأخرى بنسبة ١٥% فترى اللجنة أن النسبة التي احتسبتها المصلحة على المكلف تعد نظامية. وبناءً عليه وتمشيًا مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بمحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري وبنسبة ٢٠%.

### البند الثاني: العمولة المدفوعة للمركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد وجهة نظر المصلحة في إخضاع العمولة المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الدخل. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أبدت خضوع العمولة المقبوضة من المركز الرئيس في جنوب أفريقيا كإيراد يخضع للضريبة بالرغم من اطلاعها على الآلية التي يتم بها قيد هذه العمولة ومدى ارتباطها بالحسابات الأخرى،

ودون فحص أو تدقيق ومعرفة ما إذا كانت هذه العمولة خضعت للضريبة أم لا، ويشاطر المكلف اللجنة الابتدائية في أنها عمولة مقبوضة من المركز الرئيس وأنها خاضعة للضريبة، ولكنه يرى أن اللجنة الابتدائية ومن قبلها المصلحة لم تبحثان بعمق خضوع العمولة من عدمه وهل سبق أن خضعت هذه العمولة أم لا، والحقيقة أن المصلحة قد أخضعت العمولة للضريبة مرتين، فبعد الإيضاح الذي قدمته الشركة يتضح أن العمولة قد خضعت بالفعل وأن إضافتها من جانب المصلحة ليس إلا إخضاعها مرة أخرى، فالمرفق رقم (١) يوضح أنه إذا ما تم إعداد قائمة الدخل لتعكس المواد إيرادًا ومصروفًا فإن إجمالي الإيرادات الخاضعة هو (٤٩,٤٣٢,٦٣٥) ريال وأن إجمالي الربح بعد حسم تكلفة الأعمال والمواد غير الخاضعة هو (٦,١٦٥,٩٨٠) ريال طبقًا لما يلي :

٢٠,٥٩٣,٣٥٥	إيرادات من الخدمات
٢٧,٢٨١,٩٢٩	إيرادات من المواد
١,٥٥٧,٣٥١	عمولة مقبوضة
٤٩,٤٣٢,٦٣٥	الإيرادات الكلية
١٥,٩٨٤,٧٢٥	يحسم منة تكلفة الخدمات
٢٧,٢٨١,٩٢٩	تكلفة المواد
٦,١٦٥,٩٨٠	إجمالي الأرباح
٤,٦٠٨,٦٣٠	ويتمثل في أرباح من الخدمات
١,٥٥٧,٣٥١	عمولة مقبوضة

ويتضح من ذلك خضوع العمولة للضريبة

أما فيما يتعلق بما ورد بالقوائم المالية والإقرار حيث تم استبعاد المواد إيراد ومصروف فسوف يتضح أن العمولة قد خضعت أيضا وطبقا لما يلي:

٢٠,٥٩٣,٣٥٥	إيرادات من الخدمات
--	إيرادات من المواد
١,٥٥٧,٣٥١	عمولة مقبوضة
١٥,٩٨٤,٧٢٥	يحسم منة تكلفة الخدمات
--	تكلفة المواد
٦,١٦٥,٩٨٠	إجمالي الأرباح

ويتمثل في أرباح من الخدمات	٤,٦٠٨,٦٣٥
عمولة مقبوضة	١,٥٥٧,٣٥١

ويتضح مما سبق أن العمولة قد أُخضعت للضريبة في كلا الحالتين سواء تم تصوير أو إعداد قائمة الدخل طبقاً للدفاتر والسجلات والتصريح عن المواد إيراداً ومصروفًا أو ما ورد بالقوائم المالية والإقرار فكلهما قد عكس بصدق ووضوح موقف الشركة وإخضاع العمولة ضمن الإيرادات الكلية في كلا الحالتين.

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه تبين للمصلحة ومن خلال الفحص الميداني أن الإيرادات طبقاً لدفاتر الشركة ومن ضمنها مبلغ العمولة ومقدارها (٥٠,٩٨٩,٣٦٤) ريال وهي التي تم احتساب الربح التقديري بواقع ٢٠% منها طبقاً للمادة (٦٣/ب) من النظام الضريبي، ولم يتم إضافة العمولة مرتين كما جاء في استئناف المكلف.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع العمولة المقبوضة من المركز الرئيس البالغة (١,٥٥٧,٣٥١) ريال للضريبة منجماً للازدواج، في حين ترى المصلحة أن هذه العمولة لم تخضع للضريبة مرتين كما ذكر المكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن المكلف متفق مع المصلحة في خضوع إيرادات العمولة المقبوضة من المركز الرئيس للضريبة إلا أنه يرى أن قيام المصلحة بإضافتها إلى الإيرادات يؤدي إلى ازدواجية خضوعها، وبمراجعة البيانات المقدمة أتضح للجنة أن الإيرادات التي احتسبت المصلحة عليها أرباح تقديرية تبلغ (٥٠,٩٨٩,٢٦٣) ريال بينما الإيرادات التي حققها المكلف وأظهرتها دفاتره وسجلاته المالية هي مبلغ (٤٩,٤٣٢,٦٣٥) ريال وتفصيلها كما يلي "إيراد من الخدمات بمبلغ (٢٠,٥٩٣,٣٥٥) ريال وإيراد من المواد بمبلغ (٢٧,٢٨١,٩٢٩) ريال والعمولة المقبوضة بمبلغ (١,٥٥٧,٣٥١) ريال"، وبما يتضح معه أن مبلغ (٤٩,٣٤٢,٦٣٥) ريال الظاهر في الدفاتر والسجلات المالية للمكلف التي توصلت إليه المصلحة يشتمل على مبلغ العمولة المقبوضة، وبالتالي فإن ما قامت به المصلحة من إضافة مبلغ العمولة إلى هذا المبلغ سيرفع الإيراد إلى مبلغ (٥٠,٩٨٩,٣٦٤) ريال وهذا يؤدي إلى الازدواجية في إضافة العمولة إلى الإيرادات وبالتالي خضوعها للضريبة مرتين.

وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة العمولة إلى الإيرادات البالغة (٤٩,٣٤٢,٦٣٥) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة أو المحملة على المركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٤) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم إخضاع المبالغ المستحقة للمركز الرئيس التي لم تسدد لضريبة الاستقطاع.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات قرار اللجنة في الصفحة رقم (٩) نصاً (بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين حول خضوع المبالغ غير المسددة المستحقة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أتضح أن هذه المبالغ لم



يتم سدادها أو تحويلها أو دفعها للمركز الرئيس لذلك ترى اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف)، وتقيم المصلحة أساس استئنافها إضافة لما سبق بيانه للجنة الابتدائية بالآتي : اللجنة الابتدائية أسست قرارها على أن فرع الشركة في المملكة لم يقدم أي مبالغ للمركز الرئيس وإنما قام بإثبات قيد استحقاق في نهاية السنة المالية وأن المبالغ المقيدة على حساب المركز الرئيس لا تمثل سدادًا أو تحويلًا أو دفعًا لمبالغ مستحقة للمركز الرئيس وتوضح المصلحة ذلك بما يلي : بداية وطبقًا لقرار اللجنة الابتدائية فإنه لا يوجد خلاف بين المصلحة والمكلف واللجنة على أن هذه التعاملات التي تمت بين المكلف ((أ)) والمركز الرئيس والمبالغ قيمتها في الفترة المالية مبلغ (٣,١٦٦,٩٣٥) ريال ومبلغ (٧٢٠,٧١٠) ريال ، مقابل الخدمات المقدمة للفرع من المركز الرئيس تخضع لضريبة الاستقطاع، وأن الخلاف بين المصلحة والمكلف يكمن في تحديد التاريخ واقعة السداد المعتادة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في النهاية إبراء الذمة المالية للأطراف المتعاملة، وتود المصلحة أن توضح الآتي :

أولاً : أنه بمجرد القيد في حساب المركز الرئيس بقيد دائن أو مدين فإن ذلك يعتبر تسوية للحساب وحيث إن عملية القيد مستمرة خلال السنة فإن ذلك القيد المدين يعتبر سدادًا لمستحقات المركز الرئيس بتخفيض الرصيد الدائن المستحق له ذلك لأنه من المعروف واقعيًا في العلاقة بين الفرع والمركز الرئيس وكذلك الأطراف المرتبطة أنه ليس هناك سداد بالطريقة المعتادة المتعارف عليها ولكن إثبات أي قيد مدين أو دائن على حساب المركز الرئيس هو في الحقيقة تعديل للرصيد أولاً بأول وباستمرار ومن ثم فإن القيد يعتبر بمثابة تسوية تتم على حساب المركز الرئيس وهو في حكم واقعة الدفع المعتادة، وبالتالي فإن عملية القيد بالدفاتر بالنسبة للمركز الرئيس والأطراف المرتبطة تعتبر واقعة منشئة لضريبة الاستقطاع، وقد أكد ذلك الإجابة على السؤال رقم (٣١) من الأسئلة الأكثر شيوعًا الفصل (ثالثًا) المعنون بضريبة الاستقطاع والمنشور على موقع المصلحة حيث أكد على أن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات والتي تعتبر تاريخ الدفع، ما لم تكن الجهات (الدافعة والمستلمة) جهات مرتبطة، ففي هذا الحالة تكون العبارة بتاريخ القيد أو التسجيل في الدفاتر .

ثانيًا: قامت المصلحة بمحاسبة الشركة تقديرًا عن الفترة المالية موضوع القرار حيث لم تعتمد القوائم المالية والدفاتر والحسابات المقدمة منها لأنه لا يمكن الاعتماد عليها كأساس للربط الضريبي طبقًا للفحص الميداني للأسباب التالية:

١- الأسس التي تستخدمها الشركة في الاعتراف بالمصاريف هي خاصة بالشركة وليست من المعايير المحاسبية المتعارف عليها كما جاء في محضر أعمال الفحص في الصفحة رقم (٦)، فقد تبين أن رصيد حساب المركز الرئيس في الدفاتر بنسختها الانجليزية والعربية مبلغ (١١,١٣٨,٦٠١) ريال بينما الظاهر في قائمة المركز المالي والإقرار الضريبي بمبلغ (٥,٠١٢,٨٦٦) ريال بفرق مقداره (٦,١٢٥,٧٣٥) ريال ، وبسؤال الحاضرين عن هذا الفرق أفادوا بأن هذا الفرق هو تعديل مراجع الحسابات الخارجي وهي عبارة عن مواد على خلفية أن القوائم المالية عكست فقط الخدمات، ولم تعكس الدفاتر هذا التعديل من مراجع الحسابات)، وقد جاء في رأي اللجنة في الصفحة رقم (٥) من القرار بأنه أتضح عدم التزام الشركة بضوابط القيد في الدفاتر وعدم تطابق الإقرار الضريبي مع القيد في دفاتر المكلف وسجلاته، مما رأته معه اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة في نقطة الاعتراض الأولى عدم الأخذ بالحسابات .

٢- مخالفة الشركة للقرار الوزاري رقم (٣١٢/٣٢) وتاريخ ١٤١٢/١/٢٧هـ الخاص بضوابط فحص المنشآت التي تمسك حساباتها بالحاسب الآلي، ومنها الفقرة (٧) التي نصت على أن توثق المنشأة نظام إدخال وتوجيه المعلومات (القيود المحاسبية) في الحاسب الآلي وذلك للرجوع إليها عند الحاجة والفقرة (٨) من نفس القرار والتي تنص على أن تتوافر لدى المنشأة وسائل الأمان الكافية وضوابط كافية تحول دون التلاعب في المعلومات ويمكن فحصها، وهذه المخالفات ظهرت للمصلحة عند مراجعة القيود الواردة بالحسابات.

وقد قامت المصلحة بمحاسبة الشركة تقديرًا بعد إهدار الدفاتر وذلك طبقًا لنص البند (٤) من الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) لعام ١٤٢٥ هـ (أنه يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقًا لما تحدده اللائحة) وطبقًا لللائحة التنفيذية للنظام فقد نص البند (ج) من الفقرة (٩) بالمادة (٦٣) أنه (على المكلف بضريبة الاستقطاع الإلتزام بإحكام الاستقطاع ...) وحيث إن المصلحة أهدرت الدفاتر والحسابات المقدمة من الشركة وقامت بمحاسبة الشركة تقديرًا وهو ما أيدته اللجنة الابتدائية مما يؤكد عدم إمكانية الاعتماد على هذه الدفاتر في التحقق من واقعة السداد أو التسوية أو المقاصة التي تتم بين الحسابات لعدم أمانة هذه الدفاتر والقيود والمستندات، وعليه تتمسك المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على التعاملات التي تمت مع المركز الرئيس طبقًا لما هو موضح بربط المصلحة لعدم التزام الشركة بأمانة القيد بالدفاتر .

وأكد ممثلوا المصلحة بمذكرتهم المقدمة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي وفي المذكرة المقدمة للجنة الاستئنافية برقم (١٤٣٣/١٦/٢٣٦٣) وتاريخ ١٤٣٣/٤/١٧ هـ، وتم تليخيصها فيما يلي:

١- أن القيد المدين يعتبر بمثابة تسوية تتم على حساب المركز الرئيس وهو في حكم واقعة الدفع المعتادة.

٢- أن المصلحة أهدرت الدفاتر والحسابات المقدمة من الشركة وقامت بمحاسبتها تقديرًا واللجنة الابتدائية أيدت هذا الإجراء مما يؤكد عدم إمكانية الاعتماد على الدفاتر في التحقق من واقعة السداد أو التسوية لعدم أمانة هذه الدفاتر، لذلك تتمسك المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على التعاملات مع المركز الرئيسي.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة أفاد بأن اللجنة الاستئنافية أصدرت في حالة مماثلة قرارًا برقم (١٣٥٠) لعام ١٤٣٥ هـ بتأييد استئناف إحدى الشركات في عدم إخضاع الأرباح التقديرية للضريبة المستقطعة وقد ورد في حيثيات القرار (وبما أن المصلحة قامت بفحص حسابات المكلف وإقرارها واحتساب ربح تقديري للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م ولم تثبت المصلحة مستندًا حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها فإن اللجنة ترى أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة لا تخضع لضريبة الاستقطاع) وقدم المكلف بناءً على طلب اللجنة كشف حساب المركز الرئيس الذي يوضح الحركة المدينة والدائنة للحساب وذكر أن الشركة سددت الضريبة المستحقة بموجب هذه الكشوف المرفقة .

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إخضاع المبالغ المستحقة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، في حين يرى المكلف عدم خضوع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ وعلى المستندات المقدمة 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 تبين أن البند (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ينص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية : ومن ضمنها دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٠%) .

كما نص البند رقم (٧) من الفقرة (أ) من المادة (٥) من النظام على أنه (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية : مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها)، كما نصت الفقرة (ج)

من المادة (٥) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة)، ونصت المادة (٧٤) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (٦٨) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد ١٤٢٥/٦/١٣ هـ الموافق ٢٠٠٤/٧/٣٠ م).

ونص قرار وزير المالية رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ على تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (٦٣) حيث نص القرار أعلاه في الفقرة (ط) على (تعديل الخانتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي:

(إتاوة أو ربح، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%، خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين ٥%).

كما نص ذلك القرار في البند (ثانيًا) منه على أن (يبلغ هذا القرار إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا).

وترى اللجنة أن الحالة محل الاستئناف تستلزم معرفة التاريخ الذي يمكن القول أن الدفع تم فيه، وكذلك معرفة المعيار المحدد والدقيق للاعتبار واقعة الدفع قد تمت؟ ولمعرفة تحقق هذا الأمر، فإن اللجنة ترى أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح للاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة وشريكاتها الزميلة، المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة وبالتالي قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة والأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوبًا ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية، وبالتالي فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يعد تاريخًا للدفع، أما القيد المحاسبي المتعلق بإثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) فلا يعد بمثابة دفع للمبالغ لأن قيد إثبات الحدث المالي قد يلحقه قيد عكسي في حال تم إلغاء العملية أو الحدث المالي، كما أن الأخذ بتاريخ قيد الاستحقاق واعتباره تاريخًا للدفع وتجاهل الدفع الفعلي أو التسوية أو المقاصة بين الحسابات لا يحقق مقاصد المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي ربطت ضريبة الاستقطاع بالمدفوعات، كما أن ذلك سيترتب عليه احتساب غرامات تأخير سداد ضريبة الاستقطاع بما يلحق الضرر بالمكلف أو بالشخص المسؤول عن سداد ضريبة الاستقطاع، ووفقا لما سبق بيانه فإن قيد إثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، أما قيد المقاصة أو التسوية بين الحسابات فيعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية .

وتطبيقاً لما ذكر أعلاه ونظراً لأن (أ) فرع المملكة وهي منشأة دائمة قامت بإجراء قيود تسوية مع المركز الرئيس للمعاملات المالية التي تمت بينها وبين المركز الرئيس خلال عام ٢٠٠٨م وحيث إن قيود التسويات المالية بين الحسابات يعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة فإن اللجنة والحال كذلك ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها إخضاع المبالغ المدفوعة أو في حكم المدفوعة للمركز الرئيس للضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

### **البند الرابع: غرامة التأخير.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة التأخير.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إخضاع الضريبة المستقطعة لغرامات التأخير، ويرى بالإضافة لما ورد بمذكرة الاعتراض الأساسية أن الغرامة يجب أن تحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة بشكل نهائي، وذكر أن المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل أوضحت : بأن الضريبة غير المسددة هي الفرق بين الضريبة المسددة بموجب النظام والضريبة المسددة في الموعد النظامي، ومقتضى ذلك أن الضريبة المسددة بموجب النظام هي الضريبة المستحقة بعد إعمال مواد النظام على إقرار المكلف، وإصدار الربط النهائي من المصلحة وإخطار المكلف به وحيث إن الربط لا يعد نهائياً إلا بعد استنفاد مراحل التقاضي وحيث إن النظام قد أوضح في المادة (٦٦) بجواز اعتراض المكلف على الربط، فإن الضريبة لا تصبح نهائية أو مستحقة إلا بعد انقضاء مدة الاعتراض فإذا اعترض المكلف وأحيل الاعتراض إلى لجنة الاعتراض وصدر قرار ابتدائي وتم الاستئناف عليه سواء من جانب المكلف أو المصلحة وصدر القرار الاستئنافي وتم التظلم منه أمام ديوان المظالم، فإنه بصدور حكم ديوان المظالم تصبح الضريبة مستحقة الأداء ونهائية، أي أن الضريبة لا تعد مستحقة السداد إلا بانتهاء كافة مراحل التقاضي التي شرعها النظام بين المصلحة وسائر المكلفين، ومن ثم فإن الغرامة ينبغي أن تحتسب من تاريخ التبليغ بحكم ديوان المظالم على اعتبار أنه آخر مراحل التقاضي والذي بموجبه تصبح الضريبة نهائية ومن ثم احتساب الغرامة .

بعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٦/٦/١٤٣٥هـ تضمنت الإفادة بأن الشركة تطالب بأن يكون تاريخ سريان فرض غرامات التأخير من تاريخ صدور الربط وليس من تاريخ انتهاء الأجل النظامي لتقديم الإقرار، وترى المصلحة بأن الخلاف حول هذه النقطة قد حكمته المادة (٣/٦٨) من اللائحة التنفيذية، حيث جاء في آخر فقرة ما نصه (حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) وبالتالي لا يجوز الاجتهاد في ظل وجود نص نظامي بذلك.

### **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 غرامة تأخير على الضريبة المستحقة إلا بعد أن تصبح تلك الضريبة نهائية باكتمال جميع مراحل التقاضي، في حين ترى المصلحة احتساب غرامة تأخير سداد الضريبة المستحقة اعتباراً من الموعد النظامي لاستحقاقها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن المكلف لا يختلف مع المصلحة حول فرض غرامة التأخير وإنما اختلافه معها حول تاريخ بدء سريان احتسابها على الضريبة المستحقة حيث يرى أن احتسابها على فرق الضريبة المستحقة السداد يبدأ اعتباراً من التاريخ الذي تكون فيه هذه الضريبة واجبة السداد بانتهاء جميع مراحل التقاضي كون هذه الضريبة محلاً للاعتراض والاستئناف ولم يصدر بها قراراً نهائياً يمكن أن يقال فيه أن هذه الضريبة أصبحت نهائية وتعد واجبة السداد.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل تنص على:

أ - إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

كما تبين أن المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية تنص على:

١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية: ومن ذلك ما ورد في الفقرة (هـ) التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (٦٨) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية على (٣- لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت مبررات فرضها).

وحيث إن هذه اللجنة انتهت في البند (الأول) من هذا القرار إلى تأييد المصلحة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري على أساس أرباح تقديرية بواقع ٢٠%، وحيث إن ما قامت به المصلحة في هذا الخصوص تحكمه نصوص نظامية واضحة تم ذكرها أنفًا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن إهدار الحسابات وإجراء الربط التقديري ويتم احتسابها 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 .

أما بالنسبة لغرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع وحيث إن هذه اللجنة انتهت في البند (ثالثًا) من هذا القرار إلى تأييد المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة "الناتجة من عمليات التسوية لجهات غير مقيمة "المركز الرئيس" لضريبة الاستقطاع فإن الغرامة التي احتسبتها المصلحة على الضريبة المستقطعة تعد واجبة الأداء ويتم احتسابها بنسبه ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ صدور قرار نهائيًا بتأييد المصلحة في إخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع، وذلك إستنادًا إلى أن عمليات الدفع غير الاعتيادية لا تحكمها نصوص نظامية واضحة حيث اعتبرت هذه اللجنة عمليات التسوية التي تمت بين الفرع ومركزه الرئيس بمثابة دفع .

## القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (٨) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري وبنسبة ٢٠% وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة العمولة البالغة (١,٥٥٧,٣٥١) ريالٍ إلى الإيرادات البالغة (٤٩,٣٤٢,٦٣٥) ريالٍ وفقاً للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٢- تأييد استئناف المصلحة في طلبها إخضاع المبالغ المدفوعة أو في حكم المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وفقاً للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٤/أ- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتوجب غرامة التأخير على فروقات الضريبة المستحقة الناتجة عن إهدار الحسابات وإجراء الربط التقديري على أن يتم احتسابها بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقاً للحثيات الواردة في القرار .

٤/ب- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتوجب غرامة التأخير على الضريبة المستقطعة على أن يتم احتسابها بنسبه ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ صدور قرار نهائياً بتأييد المصلحة في إخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع.

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

وبالله التوفيق،