

(قرار رقم (١٩) لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة (أ)

برقم (٣/١٢٤) و تاريخ ١٤٣٧/٩/٢١هـ

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

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الأستاذ الدكتور/..... نائباً للرئيس

الدكتور/.....

الأستاذ/.....

الأستاذ/.....

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....؛ للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي للأعوام المالية المنتهية في ١٤٣٧/٧/٣١م، وحتى ٢٠١١م، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام الهيئة برقم (١٤٣٧/١٦/٢٤٤٣) وتاريخ ١٤٣٧/٤/١٠هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم(٣/١٢٤) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٧/٥/٢٧هـ، والتي حضرها كل من: الأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/.....، والأستاذ/.....، وحضر الأستاذ/.....، والأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم (١٤٣٦/١٦/٦٤٠٨) وتاريخ ١٤٣٦/٩/١٣هـ، وورد اعتراض المكلف بوارد رقم (١٤٣٦/١٦/٣٤٦٢٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/١٢هـ؛ وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقديمه مسبقاً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في:

١- فرض ضريبة أرباح جزافية بواقع (٢٠٪) نتيجة لرفض السجلات والدفاتر المحاسبية.

٢- فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية الموزعة للمركز الرئيس.

٣- فرض ضريبة استقطاع إضافية على المدفوعات إلى الجهات غير المقيمة.

٤- فرض غرامة تأخير على الالتزامات الضريبية المفروضة.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١. فرض ضريبة أرباح جزافية بواقع (٢٠%) نتيجة لرفض السجلات والدفاتر المحاسبية:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن الهيئة فرضت ضريبة أرباح جزافية بواقع (٢٠%) على إجمالي الإيرادات لكافة سنوات الخلاف، حيث رفضت السجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية المدققة للسنوات المالية المنتهية في ٣١ يوليو ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م، وذلك بصورة مماثلة للربوط التي أجرتها الهيئة للسنوات ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م.

ويبين أن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية - هي فرع لشركة (أ) الهولندية - وهي شركة قائمة بموجب قوانين هولندا- وقد تم تسجيل الفرع في الرياض بتاريخ ٢٨ ذو الحجة ١٤١٨هـ - الموافق ٢٤ ابريل ١٩٩٨م، وتعمل بموجب السجل التجاري رقم (.....)، وقد تم تأسيس الفرع (المكلف) للقيام بأعمال..... والخدمات المساندة المتعلقة بذلك.

كما أوضح أن الشركة الأم في هولندا تقوم بتصدير المعدات إلى العملاء في المملكة العربية السعودية بموجب العقود المبرمة مباشرة مع العملاء، ويقدم الفرع (المكلف) خدماته إلى المركز الرئيس، وفي بعض الأحيان يقوم المكلف بمساعدة عملاء المركز الرئيس، ولكن الخدمات يتم أساسًا تقديمها للمركز الرئيس.

كما أشار المكلف إلى أن شركة (أ) - فرع المملكة (المكلف) يمسك دفاتره باللغة العربية ويحتفظ في المملكة العربية السعودية بجميع السجلات ذات العلاقة بعمليات الشركة، وذلك طبقًا للأنظمة المعمول بها، كما أن القوائم المالية التي يقوم المكلف بإعدادها يتم تدقيقها من قبل مراجع حسابات مرخص له، وقد قام بتقديم الإقرارات الضريبية على أساس الحسابات وفقًا لمتطلبات نظام ضريبة الدخل المعمول به، كما قام بتقديم قوائم مالية مدققة إلى مصلحة الزكاة والدخل.

وأورد المكلف ضمن اعتراضه بعض الشواهد والحجج التي يراها؛ ومن ذلك:

١- النظام لا يجيز للهيئة رفض القوائم المالية المدققة:

فقد أصدر معالي وزير المالية أمرًا وزاريًا يمنع الهيئة العامة للزكاة والدخل من إهدار القوائم المالية المدققة المقدمة من المكلف باللغة العربية كأساس للإقرار الضريبي للمكلف حتى ولو لم تكن الدفاتر المحاسبية باللغة العربية معدة وفقًا للنظام، وأشار إلى تعميم الهيئة رقم (١/٣٤) وتاريخ ١٤١٥/٤/٨هـ الذي يلخص مضمون الأمر الوزاري رقم (١٣١/٣) وتاريخ ١٤١٥/١/٦هـ، ومن أبرز ما جاء في الأمر الوزاري المذكور:

(أ) أن الاحتفاظ بدفاتر تجارية باللغة العربية وتقديم قوائم مالية مدققة باللغة العربية هو أمر واجب على المكلفين بالزكاة والضريبة السعوديين وغير السعوديين.

(ب) في حالة عدم احتفاظ المكلف بالضريبة بدفاتره باللغة العربية ولكنه يقوم بتقديم قوائمه المالية المدققة باللغة العربية فعلى الهيئة قبول القوائم المالية المدققة وعدم إهدارها.

(ج) يقتصر إجراء الهيئة في هذه الحالة على إبلاغ وزارة التجارة والصناعة بالمخالفة وعلى الهيئة إنهاء الوضع الضريبي/الزكوي فقط بعد التأكد من استيفاء متطلبات وزارة التجارة والصناعة.

٢- تشير المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل إلى أنه يحق للهيئة إجراء ربط جزافي فقط في حالات معينة حددها المادة المذكورة وهي:

(أ) عدم تقديم المكلف بالضريبة إقراره الضريبي خلال الموعد المحدد حسب النظام.

ب) عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة العربية السعودية تعكس حقيقة معاملات وواقع عمليات المكلف.

ج) عدم تمكن المكلف بالضريبة من إثبات صحة إقراره الضريبي من خلال تقديم مستندات ثبوتية.

د) عدم تقيد المكلف بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في نظام الدفاتر التجارية.

هـ) مسك المكلف الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية بالرغم من إخطاره خطياً بتقديم ترجمة لها باللغة العربية خلال فترة زمنية تحددها الهيئة وعدم التزام المكلف بذلك.

ويضيف أنه مع الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات المذكورة أعلاه في تعميم وزارة التجارة رقم (١٣١/٣) وتاريخ ١٤١٥/١/٦ هـ والمواد ذات العلاقة من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية فإن وجهة نظر المكلف هي كما يلي:

أ) قام المكلف بتقديم الإقرارات الضريبية على النموذج المعتمد من قبل الهيئة وفقاً لنظام الضريبة وخلال المواعيد المحددة نظاماً.

ب) احتفظ المكلف بالدفاتر المطلوبة نظاماً باللغة العربية مؤيدة بالمستندات اللازمة.

ج) قدم المكلف إلى الهيئة قوائمه المالية باللغة العربية مدققة من قبل محاسب مرخص له. وأرفق صورة من تقارير المراجعين للسنوات من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م.

د) وحيث إن المكلف احتفظ بالدفاتر المحاسبية المطلوبة باللغة العربية فهو لم يخالف أحكام المرسوم الملكي رقم (٦١/م) والمواد ذات العلاقة من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، فكان يجب على الهيئة إجراء الربط بناء على القوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلف.

هـ) مع عدم الإخلال بحقيقة أن المكلف قد احتفظ بالدفاتر والسجلات باللغة العربية وفقاً لمتطلبات النظام، فإذا كانت الهيئة قد قررت أن المكلف لم يحتفظ بدفاتر حساباته وفقاً لما يقتضيه النظام، فكان يتعين عليها إحالة الأمر إلى وزارة التجارة والصناعة وهي الجهة الحكومية التي تحدد الجزاء المطلوب إيفاعه لعدم الاحتفاظ بالدفاتر المطلوبة نظاماً بدلا من إهدار الدفاتر والربط على المكلف جزافياً.

٣- كما أضاف المكلف أيضاً: دون الإخلال بما ورد أعلاه حتى وإن افترضنا بأن الهيئة يمكنها بموجب نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية رفض الدفاتر والسجلات للمكلف (مع عدم قبوله بذلك)، يود التأكيد بان الهيئة يجب عليها تطبيق الأحكام ذات الصلة من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وفي هذا الصدد يود الإشارة إلى المادة (٧/٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على الآتي:

"لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها، نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة".

استناداً على الأحكام أعلاه فإن توريد البضائع (من قبل المركز الرئيس) للمكلف معفي من الضريبة في المملكة العربية السعودية، وبالتالي يجب السماح بخصم هذه البضائع عند تحديد أسس احتساب الأرباح الجزافية بواقع (٢٠٪).

ويرى المكلف أن المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تؤيد الاتجاه الذي ذهب إليه فيما يتعلق بوجوب السماح بخصم توريد البضائع من المركز الرئيس وتحديداً الفقرة (٤)؛ حيث تنص أحكام المادة المشار إليها أعلاه بوضوح إلى أن الضريبة

التقديرية (أسس الربح الجزافي) تطبق على نشاطات الخدمات أو المهن فقط ولا تتضمن توريد البضائع من موردين غير مقيمين.

ولا شك أن السبب وراء عدم إدراج توريد البضائع من قبل الجهات غير المقيمة في قائمة النشاطات والمهن التي تخضع لنسب الأرباح الجزافية هو أن توريد البضائع معفي من الضريبة في المملكة العربية السعودية كما هو مبين أعلاه.

واستناداً على هذه الأسس فإن فرض الهيئة لنسبة أرباح جزافية على إجمالي الإيرادات بواقع (٢٠٪) على الرغم من علمها بأن الإيرادات المذكورة تمثل في معظمها توريد البضائع (مع جزء ضئيل من الخدمات داخل المملكة العربية السعودية) يتناقض مع أحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية.

كما أضاف في المذكرة الإلحاقية:

لا يوافق المكلف على وجهة نظر الهيئة أعلاه ويقدم الإيضاحات التالية:

١- المرسوم الملكي رقم (م/٦١)

علاوة على ما تم إيضاحه أعلاه أشارت الهيئة في مذكرتها إلى المرسوم الملكي رقم (م/٦١) القاضي بحفظ الدفاتر التجارية في المملكة العربية السعودية، وفي هذا الصدد يورد المكلف للاقتباس ذي الصلة من المرسوم الملكي المذكور إضافة إلى وجهة نظره حول تطبيق هذا الاقتباس على موقف الهيئة؛ ففيما يتعلق بالمادة (٣) من المرسوم ذكرت الهيئة أنه بموجب هذه المادة، يجب على المكلف تسجيل معاملاته يومياً، ويرى المكلف أن تلك المادة لا تلزمه بتسجيل معاملاته في تاريخ إجراء المعاملة؛ وتسمح له بتمرير إجماليات القيود في حالة وجود دفاتر الأستاذ المساعدة (تحليل الأرقام الفردية)، حيث تنص على الآتي: "... ويجوز للتاجر أن يستعمل دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفاصيل الأنواع المختلفة من العمليات المالية، ويكتفي في هذه الحالة بتقيد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة من واقع هذه الدفاتر المساعدة ...". ويرى أنه التزاماً بأحكام أنظمة الدفاتر التجارية، يجب ألا ترفض الهيئة أي دفاتر، كما ينبغي عليها عدم فرض ضريبة على أساس الأرباح الجزافية طبقاً للقرار الوزاري رقم (٣/١٣١) بتاريخ ١٤١٥/١١/٦هـ.

٢- الاحتفاظ بالمستندات الأصلية المؤيدة وتقديم القوائم المالية:

تعد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية (المكلف) فرع لشركة (أ) الهولندية، وهي منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية، ويمسك المكلف بدفاتره المحاسبية باللغة العربية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٦١) بتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧هـ، ويعتبر ضرورياً للتحديد الدقيق للضريبة المستحقة، علاوة على ذلك يود المكلف الإفادة بأنه يحتفظ بالمستندات الأصلية المؤيدة في المملكة العربية السعودية بموجب الأنظمة، علماً بأن الهيئة لم تقم بإجراء الفحص الميداني للسنوات أعلاه.

كما أن شركة (أ) هي شركة متعددة الجنسيات تزاوّل أعمالها في جميع أنحاء العالم، ولكي تستطيع إدارة أعمالها قامت الشركة بتركيب خوادم بيانات متطورة في مركزها الرئيس، علماً بأنه تم توفير خوادم طرفية ومحلية داخل المملكة العربية السعودية موصلة بالحواسيب في المركز الرئيس، ولو أجرت الهيئة فحصاً ضريبياً للسنوات أعلاه، لقدّم المكلف المستندات الأصلية المؤيدة والإيضاحات لتلبية متطلبات الهيئة وتمكين فريق الفحص من تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع المستندات المؤيدة ذات الصلة.

ويود المكلف الإفادة بأن القوائم المالية للسنوات أعلاه تمت مراجعتها من قبل مراجعي حسابات مرخص لهم طبقاً لمبادئ المراجعة المعمول بها في المملكة العربية السعودية، وقد قدم المكلف القوائم المالية المدققة إلى الهيئة باللغة العربية بموجب الخطاب رقم (٢٠١٥/٥٥٩٢) بتاريخ ١٤٣٦/١١/١٢هـ (الموافق ٢٠١٥/٨/٢٧م).

٣- المادة (٦٣) الفقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل (إجراءات التهرب الضريبي):

وأضاف المكلف: أن الهيئة أفادت بأن المكلف خالف المادة (٦٣/ب) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره خلال المواعيد النظامية وإمساك دفاتر وسجلات حسابات دقيقة ولم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته، يجوز أن تفرض الهيئة الضريبة على أساس الربح الجزافي.

ولكنه لا يوافق على ذلك، لأنه قام بتقديم إقرارته إلى الهيئة خلال المواعيد النظامية للسنوات أعلاه ووافقت الهيئة على ذلك، ولذا فهو يمسك دفاتر وسجلات محاسبية دقيقة وبالشكل المنصوص عليه في الأنظمة.

٤- المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل (الضريبة التقديرية):

كما أضاف: أما ما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها من أن المكلف خالف المادة (١٦) الفقرة (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فإنه لا يوافق على وجهة نظر الهيئة، وسبق بيان ذلك.

كما أفادت الهيئة أنها فرضت الضريبة بواقع (٢٠٪) من الأرباح الجزافية وهذا يعني السماح بمصروفات نسبتها (٨٠٪) من ضمنها تكلفة المواد الموردة، وكما تمت الإفادة سابقاً فقد قام المكلف التزاماً بمتطلبات نظام ضريبة الدخل بتسجيل كافة الإيرادات التي يحققها المركز الرئيس والفرع في المملكة العربية السعودية، علاوة على ذلك، نظراً لأن نشاطات التوريد تتم من قبل المركز الرئيس فإنها غير خاضعة للضريبة، وللمكلف الحق في المطالبة بخضم الإيرادات الناتجة من إجمالي الإيرادات.

وعليه فإن توريد البضائع من قبل المركز الرئيس يجب إعفاؤها من الضريبة في المملكة العربية السعودية ويجب استبعادها من احتساب الضريبة على أساس الأرباح الجزافية بواقع (٢٠٪).

ويرى المكلف أنه لكل ما سبق من الإيضاحات أعلاه؛ فإن فرض الهيئة الضريبة على أساس الأرباح الجزافية غير مبرر طبقاً للأنظمة المعمول بها؛ وعليه يطلب توجيه الهيئة بإلغاء الربط الذي أجرته للسنوات أعلاه.

ب- وجهة نظر الهيئة:

توضح الهيئة بشأن هذا البند أن أساس احتساب الوعاء الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه تقديم ما يؤيد الإقرارات، وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء الضريبي، كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف للقوائم المالية أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار احتساب الوعاء الضريبي على أساس تقديري؛ حيث إن اعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، لأن القوائم المالية تعتمد على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن الرجوع إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب، لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً، ويلزم تفصيل تلك الأحداث وقياسها دون إجمال أحداث مالية متفرقة في قيد محاسبي واحد، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنداً نظامياً للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر، بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفير 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 الضريبي وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية.

وحيث إن المكلف يقوم بقبض إيراداته وتكاليفه بقبض واحد في نهاية السنة المالية من خلال إشعار وارد من المركز الرئيس فإن الدورة المستندية للتسجيل في الدفاتر لم تكتمل، وبالتالي لا يمكن الأخذ بها كأساس للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، وقد تأكد ذلك من الإيضاح رقم (١١/٢) حول القوائم المالية للعام المالي ٢٠١١م والذي نص على: (أن الاعتراف بجميع

الإيرادات يكون من خلال المركز الرئيس عند تسليم المنتجات وقبولها من قبل العملاء أو عند أداء الخدمات وفقا لشروط العقود التي يتم توقيعها من خلال أو من قبل المركز الرئيس مع العملاء المحليين ويتم إثبات هذه الإيرادات في سجلات الفرع وفقا لإشعارات دائنة واردة من المركز الرئيس)، وبالتالي فإن المكلف يكون قد خالف أحكام المرسوم الملكي الكريم رقم (م/٦١) لعام ١٤٠٩هـ بشأن الدفاتر التجارية، وكذلك خالف ما نصت عليه المادة (٦٣) الفقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على: "للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري إذا لم يقدم المكلف إقراره في الموعد النظامي أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته"، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على: "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات التالية:

- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة العربية السعودية تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.
- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة المعلومات الواردة بالإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف".

- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في الدفاتر وسجلات المكلف وفقا لما هو محدد في الدفاتر التجارية وكذلك المادة (٥٨) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ، والتي نصت: "على المكلف باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة أن يمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية الضرورية باللغة العربية للتحديد الدقيق للضريبة الواجبة عليه".

- لذلك تم تحديد نسبة الأرباح إلى (٢٠ %) من إجمالي الإيرادات طبقا للفقرة رقم (٥) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على: "لا يعتد بأي حسومات من إجمالي الإيرادات كمقاولي الباطن ونحوهم عند الربط التقديري"، والفقرة (٤) من نفس المادة والتي تنص على: "يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقا لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به وبما لا يقل في جميع الحالات عن المعدلات الواردة بالجدول"، أي أن النسب الواردة بالجدول هي الحد الأدنى ويحق للمصلحة زيادة النسبة في ظل الحقائق المتوفرة لديها بشأن نشاط المكلف.

- إن احتساب الهيئة للوعاء الضريبي للمكلف على أساس أرباح تقديرية بنسبة (٢٠ %) من إجمالي الإيرادات معناه السماح بمصروفات نسبتها (٨٠ %) من ضمنها تكلفة المواد الموردة.

هذا وقد تأيد إجراء الهيئة بقراري اللجنة الاستئنافية رقم (١٢٣٣) ورقم (١٢٣٢) الصادرة في العام ١٤٣٤هـ في الاستئناف رقم (١٠٢٨ و ١٠٣٥) لعام ١٤٣٠هـ لذات الشركة بتأييد وجهة نظر الهيئة بشأن إهدار حساباتها للأعوام المالية ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في رفض المكلف فرض الهيئة للضريبة على أساس الأرباح الجزافية، ويرى أنه غير مبرر طبقا للأنظمة المعمول بها، في حين ترى الهيئة أن أساس احتساب الوعاء الضريبي للمكلف تم بناءً على إقراره، وأنه يلزمه تقديم ما يؤيد الإقرارات؛

ولأن المكلف في نظر الهيئة خالف أحكام المرسوم الملكي الكريم رقم (م/٦١) لعام ١٤٠٩هـ بشأن الدفاتر التجارية، وكذلك خالف ما نصت عليه المادة (٦٣) الفقرة (ب)، فقد تم الربط عليه تقديرياً.

وقد تبين للجنة أن الهيئة بنت ربطها التقديري قياساً على ما تم في السنوات السابقة (٢٠٠٣م - ٢٠٠٦م) دون التأكد من الإجراءات التي قام بها المكلف، ودون القيام بفحص ميداني، ودون طلب أي مستندات من المكلف كما ورد في رد الهيئة على طلب اللجنة في جلسة المناقشة، واكتفت بافتراضات بنت عليها ربطها التقديري، وأما ما استشهدت به الهيئة من أن المكلف قد صرح في الإيضاح رقم (١١/٢) حول القوائم المالية للعام المالي ٢٠١١م والذي نص على: (يتم الاعتراف بجميع الإيرادات من خلال المركز الرئيس عند تسليم المنتجات وقبولها من قبل العملاء أو عند أداء الخدمات وفقاً لشروط العقود التي يتم توقيعها من خلال أو من قبل المركز الرئيس مع العملاء المحليين. يتم إثبات هذه الإيرادات في سجلات الفرع وفقاً لإشعارات دائنة واردة من المركز الرئيس)، فليس فيه ما يدل على أن المكلف يقوم بقرينة إيراداته وتكاليفه بقرينة واحد في نهاية السنة المالية.

وحيث إن المكلف قدم إقرارات ضريبية موافقة للنظام والنماذج المعتمدة وخلال المواعيد المحددة، كما قدم قوائم مالية باللغة العربية مدققة من مراجع خارجي معتمد، وقد أفاد أنه يحتفظ بالدفاتر المطلوبة نظاماً باللغة العربية مؤيدة بالمستندات اللازمة، وأنه وفر خوادم طرفية محلية موصلة بالحواسيب في المركز الرئيس؛ وبالتالي فلا ينطبق على حالة المكلف الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (٣/أ-ب-ج-د-هـ)، من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المكلف ووجوب الربط عليه ضريبياً وفق القوائم المالية التي قدمها.

٢. فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية الموزعة للمركز الرئيس:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن الربط الذي أجرته الهيئة في هذا الخصوص 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 مقيمة من خلال دخل محقق من مصدر داخل المملكة العربية السعودية، كما في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (٦/١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

هذا بالإضافة إلى أن المكلف لم يحقق أية أرباح طبقاً للقوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية المقدمة للسنوات محل الخلاف، وبما أن المكلف لم يصرح عن أية أرباح للسنوات من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م، فإنه لم يتم توزيع أو تحويل أية أرباح للمركز الرئيس.

ووفقاً لما 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 المكلف إلى الشريك غير المقيم أو تحويل أرباح من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة وهو ما لم يحدث في حالة المكلف.

ومن جهة أخرى فإن المكلف يمثل امتداداً للمركز الرئيس ويخضع لضريبة الدخل عن الأرباح المحققة من النشاط المنفذ في المملكة، ومع عدم الإخلال بوجهة النظر المبينة أعلاه وأحكام نظام ضريبة الدخل المشار إليها، فإن أي تحويل للأرباح من قبل المكلف إلى المركز الرئيس يجب ألا يخضع لأية ضرائب إضافية، وذلك لأن هذا الإجراء سيؤدي إلى ازدواجية في فرض الضريبة على نفس الأرباح.

ويذكر المكلف أن المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لا تنطبق على شركة (ب) في هولندا التي تصدر منتجات (ب) إلى المملكة العربية السعودية، لأن أحكام الضريبة التقديرية نصت على تطبيق الهيئة للأحكام المذكورة لتحديد

الربح الجزافي للمكلف لأغراض فرض ضريبة الدخل، ولم يرد في المادة رقم (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل بشأن فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة الخاصة بالأرباح الجزافية التي حددتها الهيئة.

بالإضافة إلى ذلك قضت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة في قرارها رقم (١٦) لسنة ١٤٣٤هـ بتاريخ ١٠/٦/١٤٣٤هـ بتأييد وجهة نظر المكلف بشأن عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة إلى جهات مرتبطة.

وأورد أيضا في المذكرة الإلحافية أنه قد تكبد خسائر خلال السنوات أعلاه وبالتالي لم يتم بتوزيع أية أرباح إلى المركز الرئيس، وأشار إلى أن القوائم المالية والإقرارات الضريبية توضح الخسارة التي تم تكبدها.

وأضاف أن الهيئة عند إجراء الربوط الضريبية للسنوات من ٢٠٠٧م وحتى ٢٠١١م فرضت ضريبة استقطاع على أساس الأرباح الجزافية ليس فقط على إيرادات الخدمات، بل وعلى توريد البضائع من قبل المركز الرئيس للموزعين في المملكة العربية السعودية.

وذكر أن التوريد الذي تقوم به جهة غير مقيمة (المركز الرئيس للمكلف) من الخارج غير خاضع للضريبة طبقا لنظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، كما أنه ليس هناك مبرر لاحتساب الربح الجزافي وفرض ضريبة الاستقطاع على أساس الأرباح الجزافية، نظراً لأن الربط الأصلي للضريبة على توريد البضائع غير مبرر، ومن ثم فليس هناك مبرر لفرض ضريبة استقطاع على أساس الأرباح الجزافية محتسبة على الإيرادات من توريد البضائع من قبل المركز الرئيس للموزعين في المملكة العربية السعودية.

ووفقا للإيضاحات السابقة أعلاه لم يتم القيام بدفعات خاضعة للضريبة إلى المركز الرئيس، وبناء على كل ما سبق، يطلب المكلف توجيه الهيئة بإلغاء الربط.

ب- وجهة نظر الهيئة:

استندت الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة إلى المادة (٦٨) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٣) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية للنظام، كما أن تلك الأرباح ليست أرباحاً افتراضية كما يدعي المكلف، بل هي أرباح حقيقية في ضوء تحويل المكلف لكامل إيرادات العقود للمركز الرئيس، وبالتالي فإن تلك التحويلات تشمل المواد الموردة والخدمات المقدمة للموزعين المحليين إضافة إلى أرباح المكلف من تلك العقود، وبالتالي فإن الأرباح المحولة للمركز الرئيس تعتبر أرباحاً حقيقية وليست أرباحاً افتراضية كما يدعي المكلف.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحافية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف إلغاء ضريبة الاستقطاع على الأرباح الافتراضية وفقاً للتقدير الجزافي، في حين ترى الهيئة أنها فرضت تلك الضريبة استناداً إلى نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وأن الأرباح حقيقية وليست افتراضية في ضوء تحويل المكلف لكامل إيرادات العقود للمركز الرئيس.

واستناداً إلى قرار اللجنة في البند الأول القاضي برفض الربط التقديري للمكلف، واعتماد القوائم المالية المدققة من المراجع الخارجي، وحيث إن فرض ضريبة الاستقطاع على المكلف لا بد له من توافر دليل أو قرينة على حدوث عملية الدفع أو التحويل، أو ما في معناه مثل المقاصة مقابل مبالغ مستحقة، أو إقرار من المكلف بحصول عملية توزيع الأرباح أو تحويلها إلى مركزه الرئيس، أو أية قرائن أخرى تدل على عملية التحويل؛ مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية الموزعة للمركز الرئيس.

٣- فرض ضريبة استقطاع اضافية على المدفوعات إلى الجهات غير المقيمة:

يندرج تحت هذا البند ثلاثة موضوعات تفصيلها كالآتي:

٣-١ - المدفوعات للجهات غير المقيمة التي سدد عنها الفرع ضريبة الاستقطاع وفرضت عليها الهيئة مرة أخرى:

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

٣-٢ - سداد ضريبة الاستقطاع عن المدفوعات للجهات غير المقيمة التي تظهر ضريبة الاستقطاع السنوية بمبالغ

أعلى بشأنها مقارنة بالمبالغ طبقاً للربط الذي أجرته الهيئة:

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

٣-٣ - ربط ضريبة الاستقطاع على الخدمات الخارجية المصرح عنها من قبل الفرع في الكشف (١/١٥) من الإقرار

الضريبي لعام ٢٠٠٨م:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أنه طبقاً للكشف رقم (١/١٥) من الإقرار الضريبي لسنة ٢٠٠٨م فقد طلب خصم مدفوعات الخدمات الخارجية التي تمت إلى جهات مقيمة وغير مقيمة وقدرها (٤,٢٢٨,٦٧١ ريالاً، حيث فرضت الهيئة ضريبة استقطاع إضافية على هذا المبلغ، وطبقاً لسجلات المكلف فإن هذه الدفعات تتعلق بخدمات خارجية وليس دفعات إلى جهات أجنبية غير مقيمة، وأورد البيان التفصيلي التالي لهذه المصاريف:

البيان	المبلغ (ريال)	البند
مدفوعات إلى جهات مقيمة في المملكة العربية السعودية	٣,٨٢٤,٥٧٢	(البند ٣-٣-أ)
المدفوعات للجهات غير المقيمة	٣١٠,٣٣٧	(البند ٣-٣-ب)
مدفوعات إلى جهات غير مقيمة (سدد عنها ضريبة الاستقطاع)	٩٣,٧٦٢	
الإجمالي	٤,٢٢٨,٦٧١	

وتفاصيل ذلك كما يلي:

٣-٣-أ - المدفوعات للجهات المقيمة في المملكة العربية السعودية:

قام المكلف خلال سنة ٢٠٠٨م بدفع المبالغ التالية إلى جهات مقيمة في المملكة العربية السعودية:

المبلغ (ريال)	اسم المستفيد
٤٠٥	مكتب (م) للتخليص الجمركي
٣٨٦,٨٥٨	(ط) السعودية
٢١٢,٠٥٤	شركة (ب) (سجل تجاري رقم)
١,٢٧٣,٦٣٦	(ج) (سجل تجاري رقم)
١,١٩٦,٩٨٩	شركة (د) (سجل تجاري رقم)
٢,٦٣٨	(هـ)
٩٣,٠٧٩	(ن)
٦٥,٥٥٠	(ز)
١٣٠,٨٦١	مطالبات موظفين (مبالغ مستحقة)
٢٤٤,٥٩٩	رواتب (مبالغ مستحقة)
١١٠,٦٣٩	مصاريف مكتب (مبالغ مستحقة)
١٠٧,٢٦٤	(ذ)
٣,٨٢٤,٥٧٢	الإجمالي

ويرى أن ضريبة الاستقطاع لا تفرض على المبالغ أعلاه، وذلك لأنها دفعت إلى جهات مقيمة في المملكة العربية السعودية. وأورد في المذكرة الإلحاقية عناوين الجهات التي رفضت الهيئة قبول اعتراض المكلف عليها لعدم توفر عناوينها داخل المملكة؛ وهي:

اسم الجهة	العنوان	رقم السجل التجاري/الملف لدى الهيئة	مبلغ الضريبة بالريال
(هـ)	٢,٦٣٨
(ن)	٩٣,٠٧٩

١٠٧,٢٦٤	-----	-----	(س)
٢٠٢,٩٨١			الإجمالي

٣-٣- ب المدفوعات للجهات غير المقيمة:

قام المكلف خلال سنة ٢٠٠٨م بدفع المبلغ التالي للجهات غير المقيمة وقامت الهيئة بفرض ضريبة استقطاع عليه:

المبلغ ريال	اسم الجهة غير المقيمة
٣١٠,٣٣٧	(ش)
٣١٠,٣٣٧	الإجمالي

كما أفاد المكلف بأن الدفعات للجهة المذكورة تتعلق بشراء مستلزمات حاسب آلي، وحيث إن الدفعات مقابل توريد بضائع لا تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً لنظام ضريبة الدخل السعودي، فيطلب إلغاء ربط ضريبة الاستقطاع على المبلغ وقدره (٣٢١,١٥٠) ريالاً.

وأفاد أنه أرفق صورة الفواتير الصادرة من قبل (ش) والمتعلقة بتوريد مستلزمات الحاسب الآلي.

لذا يطلب إلغاء ربط ضريبة الاستقطاع على الدفعات للجهة الغير مقيمة أعلاه.

٣-٣- ج فرض ضريبة استقطاع على ضريبة الاستقطاع التي قامت الشركة بسدادها:

قام المكلف بسداد ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع البالغة (٩٣,٧٦٢) ريالاً. وأرفق صورة الخطاب مع صورة نموذج السداد.

ولذا يطلب المكلف توجيه الهيئة بإلغاء الربط.

ب- وجهة نظر الهيئة:

ربط ضريبة الاستقطاع على الخدمات الخارجية المصرح عنها من قبل الفرع في الكشف (١/١٥) من الإقرار الضريبي

عام ٢٠٠٨م وتفصيلها كما يلي:

١- مدفوعات إلى جهات مقيمة بالمملكة بمبلغ (٣,٨٢٤,٥٧٢) ريالاً:

بمراجعة الكشف الخاص بهذه المبالغ اتضح أن هناك جهات لم يوضح المكلف عناوينها بالمملكة؛ وهي شركة (هـ) بمبلغ (٢,٦٣٨) ريالاً، وشركة (ن) بمبلغ (٩٣,٠٧٩) ريالاً، وشركة (ذ) بمبلغ (١٠٧,٢٦٤) ريالاً، وبالتالي فإن الهيئة لا توافق على وجهة نظر المكلف بشأن عدم خضوع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع، وترى صحة إجراءاتها الوارد بالربط بشأن الخضوع للضريبة في ضوء المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وقبول وجهة نظر المكلف بشأن المبالغ الأخرى، وبعد أن قدم المكلف ما يفيد بأن تلك المبالغ مدفوعة لجهات محلية.

٢- مدفوعات إلى جهات غير مقيمة بمبلغ (٣١٠,٣٣٧) ريالاً:

أفاد المكلف بأن المبلغ المذكور عبارة عن بضائع موردة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع وفي ضوء عدم إرفاق المكلف أية مستندات تؤيد صحة ادعائه، فإن الهيئة ترفض وجهة نظر المكلف وتتمسك بصحة إجراءاتها في إخضاع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع.

٣ - مدفوعات إلى جهات غير مقيمة مسدد عنها ضريبة استقطاع بمبلغ (٩٣,٧٦٢) ريالاً:

في ضوء عدم إرفاق المكلف ما يؤيد وجهة نظره وعدم تقديم المستندات المؤيد للسداد، فإن الهيئة لا زالت ترى خضوع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع في ضوء نص المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أنه يندرج تحت هذا البند ثلاثة عناصر تفصيلها كالآتي:

٣-٣-١ ربط ضريبة الاستقطاع على الخدمات الخارجية المصرح عنها من قبل الفرع في الكشف (١/١٥) من الإقرار

الضريبي:

ينحصر الخلاف بين الطرفين في طلب المكلف طلب حسم مدفوعات الخدمات الخارجية التي تمت إلى جهات مقيمة وغير مقيمة وقدرها (٤,٢٢٨,٦٧١) ريالاً، التي فرضتها الهيئة، وتفصيلها كالآتي:

٣-٣-١-أ المدفوعات للجهات المقيمة في المملكة العربية السعودية:

قبلت الهيئة وجهة نظر المكلف بشأن تلك المبالغ لجميع الشركات التي اعترض على فرض الهيئة ضريبة عليها عدا ثلاث منها لم يوضح المكلف عناوينها بالمملكة؛ وهي شركة (هـ) بمبلغ (٢,٦٣٨) ريالاً، وشركة (ن) بمبلغ (٩٣,٠٧٩) ريالاً، وشركة (ذ) بمبلغ (١٠٧,٢٦٤) ريالاً، وقد أحضر المكلف عناوين شركتي (هـ) و(ن)، ورقم السجل التجاري، ورقم الملف لدى الهيئة؛ وبالتالي فيقبل اعتراضه بشأنهما، أما شركة (ذ) فقد أقر المكلف أنها شركة غير مقيمة، وأنه سيقوم بسداد الضريبة المستقطعة على المبالغ المحولة لها، وغرامة التأخير المترتبة عليها.

٣-٣-١-ب المدفوعات للجهات غير المقيمة:

يرى المكلف بأن هذه الدفعات تتعلق بشراء مستلزمات حاسب آلي من شركة (ش)، وهي مقابل توريد بضائع ولا تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً لنظام ضريبة الدخل، ويطلب إلغاء ربط ضريبة الاستقطاع على المبلغ وقدره (٣١٠,٣٣٧) ريالاً، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقم بإرفاق أية مستندات تؤيد صحة ادعائه، وحيث إن الخلاف مستندي، وقد أحضر المكلف صوراً من الفواتير الخاصة بهذه الدفعات، فإن اللجنة ترى قبول اعتراضه.

٣-٣-١-ج مدفوعات إلى جهات غير مقيمة مسدد عنها ضريبة استقطاع بمبلغ (٩٣,٧٦٢) ريالاً:

أفاد المكلف أنه قام بسداد ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع البالغة (٩٣,٧٦٢) ريالاً، وأرفق صورة الخطاب مع صورة نموذج السداد، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم ما يدعم وجهة نظره بالمستندات المؤيدة للسداد، وبما أن الخلاف مستندي، وقد أحضر المكلف صورة من كشف السداد بالخطاب رقم وتاريخ ١٤٣٦/١١/١٢ هـ الذي يبين سداد الضريبة مع غرامة التأخير، فإن اللجنة ترى قبول اعتراضه.

٤- فرض غرامة تأخير على الالتزامات الضريبية المفروضة:

أ- وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على وجهة نظر الهيئة فيما يتعلق بفرض غرامة تأخير بواقع (١ %) عن كل (٣٠) يوم تأخير وذلك لأنه لم يرد أي نص في هذا الشأن سواء في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية، ويرى أن إجراء الهيئة غير مبرر في هذا الشأن.

واستشهد بقرار اللجنة للاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٤) لسنة ١٤٣٠هـ (الفقرة ٤) الصادر في اعتراض سابق للمكلف، وكذا بقرار اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم (١٢٣٢) والقرار رقم (١٢٣٣) لسنة ١٤٣٤هـ الصادرين بشأن المكلف، حيث رفضت استئناف الهيئة وأيدت القرار الابتدائي الذي أكد على عدم وجوب فرض غرامة تأخير على الفروق الضريبية للسنوات من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م.

كما استشهد بالتعميم رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ، وأشار إلى أن مبادئ ربط الضريبة وفرض غرامات التأخير لم تتغير منذ بدء العمل بنظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية في سنة ٢٠٠٤م.

كما بين المكلف 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 المكلف لفرض ضريبة جزافية فلا يستحق غرامة التأخير، وقد أشار المكلف إلى أنه لم يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بشأن فرض ضريبة أرباح جزافية وأنه استأنف القرار المذكور أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية حيث لم يصدر قرارها بعد.

وذكر أن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف وليس نتيجة لتعمد المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قام بالوفاء بالتزاماته الضريبية والالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ويرى أنه يجب عدم مطالبته بسداد غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم احتسابها على أساس ربط جزافي مقارنة باحتساب الضريبة على أساس الحسابات المدققة والتي على أساسها قام بتقديم إقراراته.

ويرى أنه فيما يتعلق بالفقرة (ب) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل يجوز للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يوماً من استلام خطاب الربط حسب ما هو مبين في المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل. ويعتبر الربط نهائياً والضريبة واجبة السداد في حالة موافقة المكلف على الربط أو عدم اعتراضه عليه خلال الفترة المذكورة، استناداً على هذه الأسس ففي حالة اعتراض المكلف على ربط الهيئة فإن المبلغ المفروض بموجب الربط لا يعتبر نهائياً وواجباً سداًه.

وأضاف بأنه يجب قراءة المادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل جنباً إلى جنب مع المادة (١/٧١ و ٢/٧١) من اللائحة التنفيذية، وتحديدًا بشأن تاريخ تحديد استحقاق الضريبة طبقاً للربط.

وأشار إلى مجموعة من القرارات الصادرة حديثاً من اللجنة الاستئنافية الضريبية ومنها القرار رقم (١٣٣٣) لسنة ١٤٣٤هـ، والقرار رقم (١٣٥٥) لسنة ١٤٣٥هـ، حيث أقرت اللجنة بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

وذكر أنه لا تنطبق أي من الشروط الواردة في المادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية على المكلف، لأنه عند تاريخ تقديم الإقرار الضريبي لم يكن بوسع التنبؤ أو الافتراض بأنه سيقع عليه عبء سداد ضريبة طبقاً للربط الضريبي الذي أجرى من قبل الهيئة بعد مضي أكثر من أربعة أشهر (إذا اعتبرنا أن نهاية السنة المالية في ٣٠ أبريل ٢٠١٣م)؛ وبالتالي فإن مثل هذه الأمور خارج نطاق سيطرة المكلف، وأنه لا ينبغي أن يتحمل مسؤولية غرامة التأخير على الالتزام الضريبي المحتسب من قبل الهيئة في ربطها، علاوة على ذلك، فرض غرامة التأخير على الضريبة الإضافية بموجب الربط الذي أصدرته الهيئة بعد مرور عدة سنوات من

تقديم الإقرار الضريبي، هو إجراء غير عادل وليس له مبرر ولم يكن المكلف على علم به؛ ويرى أنه يجب إلغاء غرامة التأخير المفروضة.

ب- وجهة نظر الهيئة:

استندت الهيئة في فرض غرامة تأخير السداد على الالتزامات الضريبية إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على: "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تأريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، وإلى الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) في ١١/٦/١٤٢٥هـ التي تنص على: "تضاف الغرامات الواردة في المادة السابقة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير".

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير عليه، لأنه أولاً لم يوافق على الربط التقديري، ولأن هذه الغرامة في نظره تتعارض مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، كما يرى أن الخلاف بين الطرفين خلاف حقيقي، في حين ترى الهيئة أنها فرضت الغرامة استناداً إلى نظام ضريبة الدخل في الفقرة (أ) من المادة (٧٧)، وإلى الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبما أن اللجنة قد أيدت المكلف في اعتراضه على الربط التقديري، وفي اعتراضه على الضريبة المستقطعة على الأرباح الافتراضية، فإنها ترى عدم وجوب أي غرامات عليه لسقوط أصلها.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحجتيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. قبول اعتراض المكلف وإلغاء الربط التقديري للأعوام محل الخلاف؛ وفقاً لحجتيات القرار.

٢. قبول اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الافتراضية الموزعة للمركز الرئيس؛ وفقاً لحجتيات القرار.

٣. فيما يتعلق ببند فرض ضريبة استقطاع إضافية على المدفوعات إلى الجهات غير المقيمة، فإنه يندرج تحت هذا البند عدد من البنود الفرعية وتفصيلها كالآتي:

٣-١- المدفوعات للجهات غير المقيمة التي سدد عنها الفرع ضريبة الاستقطاع وفرضت عليها الهيئة مرة أخرى: انتهى الخلاف بين الطرفين بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

٣-٢- سداد ضريبة الاستقطاع عن المدفوعات للجهات غير المقيمة التي تظهر ضريبة الاستقطاع السنوية مبالغ أعلى بشأنها مقارنة بالمبالغ طبقاً للربط الذي أجرته الهيئة: انتهى الخلاف بين الطرفين بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

٣-٣-أ- قبول اعتراض المكلف بشأن المدفوعات للجهات المقيمة في المملكة العربية السعودية، عدا المبالغ الخاصة بشركة (ذ)؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٣-٣-ب- قبول اعتراض المكلف بشأن المدفوعات للجهات غير المقيمة (ش)؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٣-٣-ج- قبول اعتراض المكلف بشأن المدفوعات إلى جهات غير المقيمة مسدد عنها ضريبة استقطاع بمبلغ (٩٣,٧٦٢) ريالاً؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٤. قبول اعتراض المكلف على فرض غرامات التأخير على الالتزامات الضريبية المفروضة؛ وفقاً لحيثيات القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن 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 أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق،،،