

(قرار رقم (٢) لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/١٠٨) و تاريخ ١٤٣٧/٢/٦هـ

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

الدكتور/ نائباً للرئيس

وعضوية كل من:

الأستاذ الدكتور/ عضواً

الدكتور/ عضواً

الأستاذ/ عضواً

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/؛ للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٦/١٦/٧٦٢٥، وتاريخ ١٤٣٦/١١/١٠هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم(٣/١٠٨) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٧/١/١٣هـ والتي حضرها كل من:

الأستاذ/ والأستاذ/ والأستاذ/ وعن المكلف الأستاذ/ الأستاذ/.....

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم (١٦/٤٥٢٨) وتاريخ ١٤٣٦/٧/١هـ، وورد اعتراض المكلف برقم (١٦/٢٥٠٦٦) وتاريخ ١٤٣٦/٨/٣هـ؛ وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقديمه مسبباً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على الآتي:

- ١- زيادة نسبة الربح التقديري من ٢٠% إلى ٢٥% لعام ٢٠١٣م.
- ٢- دفعات لم تؤخذ بالحسبان بالربط.
- ٣- ضريبة الاستقطاع من المنبع لم تأخذ ضمن التسديدات.
- ٤- استقطاع الضريبة على المبالغ المحولة إلى المركز الرئيسي.
- ٥- احتساب غرامات تأخير.

وفيما يلي تفصيل ذلك:

١. زيادة نسبة الربح التقديري من ٢٠٪ إلى ٢٥٪ لعام ٢٠١٣م:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن المصلحة قامت بموجب الربط لعام ٢٠١٣م بزيادة نسبة الربح الجزافي (التقديري) من ٢٠٪ إلى ٢٥٪ دون سابق إنذار، علمًا بأن المكلف استلم خطاب المصلحة رقم (١٤٣٥/١٦/١٠٨٠) وتاريخ ١٤/٢/١٤٣٥هـ (الموافق ١٧ ديسمبر ٢٠١٣م) أي بعد انتهاء السنة المالية للمكلف في ٣٠ سبتمبر ٢٠١٣م، وقام بالاعتراض على هذا الخطاب بموجب الخطاب رقم (ري / ٣١٢١٣ وتاريخ ٥ يناير ٢٠١٤م) وملخص الاعتراض:

١-١ لقد تم تقديم الإقرار الضريبي عن عام ٢٠١٣م على أساس ما تمت الموافقة عليه من قبل المصلحة، ولم تقم المصلحة بإبلاغ المكلف قبل تاريخ تقديم الإقرار بتغيير النسبة.

٢-١ قدمت الإقرارات الضريبية للسنوات الماضية ولغاية عام ٢٠١٢م بناءً على موافقة المصلحة باستخدام نسبة ربح تقديري بمعدل ٢٠٪ ولم تعترض المصلحة بل منحت المكلف الشهادة النهائية بهذا الخصوص.

٣-١ إذا ما ارتأت المصلحة تغيير نسبة الربح الجزافي فيجب مخاطبة المكلف قبل أي إجراء لمعرفة وجهة نظر المكلف بهذا الخصوص.

٤-١ لا يجوز للمصلحة تغيير النسبة وإخضاع المكلف لضريبة دخل وضريبة استقطاع إضافية وأيضًا لغرامة تأخير بعد انتهاء السنة المالية للمكلف، ويمكن للمصلحة بعد تزويد المكلف بالأسباب المقنعة لتغيير النسبة، وذلك قبل انتهاء السنة المالية لعام ٢٠١٤م وليس لعام ٢٠١٣م، ليأخذ ذلك المكلف بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي لعام ٢٠١٤م وعدم إخضاعه لغرامات تأخير نتجت بسبب تغيير المصلحة نسب الربح الجزافي دون إخطار المكلف بذلك.

وقام المكلف بمتابعة الموضوع، ومنذ ٥ يناير ٢٠١٤م مع المصلحة، وفي كل مرة كان يتم إفادته بأن الموضوع ما زال تحت الدراسة من قبل القسم القانوني بالمصلحة، وبعد مرور ما يزيد عن سنة اكتشف بأنه لم يتم دراسة الموضوع لغاية شهر فبراير ٢٠١٥م، وقام بالاجتماع مع مفتشي المصلحة والذين أفادوا ومنذ فبراير ٢٠١٥م بأنه يجب إفادة المكلف عن نية المصلحة برفع النسبة عن الأعوام اللاحقة بعد الإبلاغ، علمًا بأن المكلف وبموجب خطابه المؤرخ في ٢٩ يناير ٢٠١٤م وقبل موعد تقديم إقرار السنة المنتهية في ٣٠ سبتمبر ٢٠١٣م قام بدفع الضريبة عن الفروقات الناتجة عن زيادة النسبة مع كامل تحفظ المكلف حول الموضوع بأنه يتم الدفع لتلافي دفع غرامات التأخير في حالة أن المصلحة قد أصرت على رأيها وأيدتها لجنة الاعتراض الابتدائية والاستئنافية، وفي ١٤٣٦/٧/١هـ فوجئ المكلف بربط صادر عن المصلحة بتثبيت نسبة الربح الجزافي عن عامي ٢٠١١م و٢٠١٢م بنسبة ٢٠٪ ورفع النسبة عن عام ٢٠١٣م إلى ٢٥٪ وهذا مخالف لما تم إفادته به من قبل مفتشي المصلحة؛ وبناءً عليه فإن المكلف يعترض على زيادة النسبة لعام ٢٠١٣م لتصبح ٢٥٪ على النحو الآتي:

٥-١ لا يمانع المكلف من إجراء المصلحة على تغيير النسبة للأعوام ٢٠١٤م والأعوام اللاحقة؛ ولكن يعترض على إجراء المصلحة تطبيق النسبة الجديدة على حسابات عام ٢٠١٣م، حيث إن المصلحة لم تشعره بذلك من قبل بل على العكس بالأعوام السابقة لعام ٢٠١٣م قامت بتطبيق النسبة المتفق عليها وهي ٢٠٪.

علمًا بأن المصلحة بموجب خطابها رقم (١٤٣٤/١٦/٦١٠٤) لحالة مشابهة للمكلف ولنفس الموضوع قد أفادت "بأن الموافقة السابقة من المصلحة للشركة بشأن محاسبتكم بواقع ٢٠٪ تطبق على العقود الموجودة بإقرار الشركة عند الموافقة ولا تمتد إلى أية عقود جديدة وسوف يتم محاسبتكم بواقع ٢٥٪ على الأرباح التقديرية المستقبلية".

وبناءً عليه وافقت المصلحة على محاسبة ٢٠٪ على العقود القديمة لتلك الشركة والتي تم تقديم إقراراتها وأن يتم تطبيق ٢٥٪ على العقود الجديدة لعام ٢٠١٤م والأعوام اللاحقة وليس على عام ٢٠١٣م.

٦-١ لقد أصدرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة قرار رقم (١٣) لعام ١٤٣٦هـ بموجب خطابها إلى مكلف آخر برقم (٣/٤٧٩) وتاريخ ١٤٣٦/٦/١٦هـ في حالة متشابهة لنفس الموقف فكان رأي اللجنة: "بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة ومذكرة المكلف الإلحاقية، تبين للجنة بأن الخلاف ينحصر في احتساب أرباح تقديرية بمبلغ ٢٥٪ بدلاً من ٢٠٪ حيث يرى المكلف أن المصلحة سبق وأن وافقت على تحديد ٢٠٪ كأرباح تقديرية، ولم يتم إشعاره عند تغيير النسبة في حين بأن المصلحة أوضحت أن تغير نسبة الأرباح التقديرية إلى ٢٥٪ بناءً على ما توافر لديها من قرائن ومؤشرات.

وحيث أشار المكلف في خطاب اعتراضه إلى أن المصلحة سبق وأن وافقت على محاسبته تقديرياً بنسبة ٢٠٪ ولم تعترض المصلحة على ما أفاد به المكلف، إضافة إلى ذلك فإن المصلحة لم تقدم للجنة المعايير والمؤشرات التي استندت عليها عند رفع نسبة الأرباح، ولذا فإن اللجنة ترى أنه ليس للمصلحة حق تعديل هذه النسبة ما لم تخاطب المكلف بالتعديل وبأن مستقبله على السنوات اللاحقة للإبلاغ بالتعديل، مما ترى معه اللجنة تأييد المكلف في اعتراضه". وبناءً عليه وما دام أن المصلحة قد أبلغت المكلف بعد فترة تقديم الإقرار الضريبي عن عام ٢٠١٣م، لذلك فإن زيادته النسبة لا تطبق على عام ٢٠١٣م بناءً على الحيثيات المدرجة سابقاً.

ب- وجهة نظر المصلحة:

لا توافق المصلحة على طلب المكلف بتخفيض نسبة الربح من ٢٥٪ الي ٢٠٪ عن عام ٢٠١٣م لأن المصلحة سبق وأخطرت المكلف برفع نسبة الربح من نسبة ربح تقديرية ٢٠٪ إلى ٢٥٪ بتاريخ ١٤٣٥/٢/١٤هـ بعد تقديمه الإقرار الضريبي لعام ٢٠١٣م بتاريخ ١٤٣٥/٢/١٢هـ وقبل نهاية المهلة المحددة لتقديم الإقرار؛ حيث إن نسبة ٢٥٪ هي النسبة التي يحققها النشاط المتمثل في (استشارات إدارية وإعادة تنظيم وهيكل).

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة والمذكرات الإلحاقية للطرفين؛ تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في احتساب أرباح تقديرية بمبلغ ٢٥٪ بدلاً من ٢٠٪ حيث يرى المكلف أن المصلحة سبق وأن وافقت على تحديد ٢٠٪ كأرباح تقديرية، ولم يتم إشعاره عند تغير النسبة، في حين أن المصلحة أوضحت أن تغير نسبة الأرباح التقديرية إلى ٢٥٪ بناءً على ما توافر لديها من قرائن ومؤشرات.

وحيث أشار المكلف في خطاب اعتراضه إلى أن المصلحة سبق أن وافقت على محاسبته تقديرياً بنسبة ٢٠٪، ولم تعترض المصلحة على ما أفاد به المكلف حينذاك، كما أن المصلحة لم تقدم للجنة المعايير والمؤشرات التي استندت عليها عند رفع نسبة الأرباح؛ مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المكلف؛ تحقيقاً لاستقرار أوضاع المكلفين.

٢. دفعات لم تؤخذ بالحسبان بالربط:

انتهى الخلاف حول هذا البند بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

٣. ضريبة الاستقطاع من المنبع:

أ- وجهة نظر المكلف:

لم تأخذ المصلحة بعض الدفعات المستقطعة من قبل أصحاب الأعمال من المنبع من مستحقات المكلف عند تنزيل دفعات من المنبع على النحو الآتي:

العام	الضريبة المستقطعة من المنبع (ريال)	الموافقة عليه من قبل المصلحة (ريال)	الرصيد غير الموافق عليه من قبل المصلحة (ريال)
٢٠١٢م	٨٤٠,٦٩٧/٢٦	٦٢١,٢٨٥	٢١٩,٤١٢/٢٦
٢٠١٣م	٢,٠٦١,٦٩٧/٨٦	١,١٤٤,٤١٠	٩١٧,٢٨٧/٨٦
المجموع			١,١٣٦,٧٠٠/١٢

قام المكلف بتقديم جميع المستندات التي تؤيد استقطاع هذه الفروقات من قبل أصحاب الأعمال من مستحقات المكلف من المنبع، ويستغرب كيف تقوم المصلحة خلال عامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م بقبول بعض المبالغ ورفض مبالغ أخرى على الرغم من تزويد المصلحة بجميع المستندات الثبوتية بهذا الخصوص.

كما يؤكد المكلف بأنه استلم الشهادة النهائية عن عامي ٢٠١٢م و ٢٠١٣م ولم تعترض المصلحة على هذه الدفعات، إلا أنه عند استلام الربط النهائي فوجئ بأن المصلحة قامت برفض بعض الدفعات دون إبداء الأسباب وتحليل هذه المبالغ، علمًا بأنه وكما جاء في مذكرة الاعتراض بأنه يحاول مع المصلحة منذ أكثر من شهرين لتسوية هذه المبالغ عن عام ٢٠١٤م؛ إلا أن بعض المكلفين رفضوا بحجة أنهم يقومون بتطبيق تعليمات المصلحة على استقطاع الضرائب من المنبع على المنشآت الدائمة وتوريدها للمصلحة نيابة عن شركة (أ) وهو في حيرة بين المصلحة من جهة كونها تصر على رأيها رغم تزويدها بجميع المستندات من أصحاب الأعمال حيث رفضوا رفضًا قاطعًا تعبئة نماذج تسديد دفعات بالخطأ كما طلبت المصلحة، لذلك يأمل الموافقة على إعادة توجيه جميع الدفعات من المنبع لمصلحة المكلف أو تزويده بالآلية الممكنة عن طريقها معالجة الأمور جذريًا، حيث إنه ليس من المعقول أن تقوم المصلحة بالطلب من المكلفين استقطاع الضريبة من المنبع وتوريدها للمصلحة وفي نفس الوقت لا تقوم بتنزيلها من الضرائب المستحقة على المكلف باعتبارها مدفوعة من المنبع.

أما من حيث تفاصيل المبلغين الأول بمبلغ (٢١٩,٤١٢/٢٦) ريالًا لعام ٢٠١٢م والثاني مبلغ (٩١٧,٢٨٧/٨٦) ريالًا لعام ٢٠١٣م فنود افادتكم بالآتي:

١- عام ٢٠١٢م، تفاصيل المبلغ كالتالي:

ريال	شركة (ب)
١٦٦,١٢٥	أرفق خطابًا من المستشار الضريبي لشركة (ب) والذي يؤكد فيه دفع مبلغ ٩٨,٨٦٢ ريالًا بتاريخ ٢٨ يوليو ٢٠١٢م بموجب إيصال قبض ٢٠٧٢٨٧٦٠٥١٣٩، كما أرفق نسخة عن نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري والذي يظهر مبلغ ٩٨,٨٦٢ ريالًا مدفوع لشركة (أ) وصورة عن سند إيصال السداد رقم ٢٠٧٢٨٧٦٠٥١٣٩ وتاريخ ٢٨ يوليو ٢٠١٢م

	وصورة عن الشيك.
٢٤,٦١٧	شركة (ج) أرفق لكم نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري عن شهر سبتمبر ٢٠١١م وتفاصيل المبلغ المدفوع والذي يظهر اسم الشركة.
٢٨,٦٦٨	(د) أرفق صورة عن خطاب (د) والذي يؤكد فيه دفع مبلغ ٢٨,٦٦٨ ريالاً وصورة عن بيان تفصيلي لضريبة الاستقطاع والذي يظهر ٢٨,٦٦٨ ريالاً مدفوع نيابة عن شركة (أ)
٢١٩,٤١٠	

٢- عام ٢٠١٣م، تفاصيل المبلغ كالتالي:

ريال	
٣٨,٢٥٠	(د) أرفق خطاب (د) والمرسل لسعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل وتاريخ ١٤٣٤/١/٣هـ عن شهر ذي القعدة ١٤٣٣هـ بمبلغ ٣٨,٢٥٠ ريالاً وأيضاً نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري وتفاصيل الشهر والذي يظهر اسم (أ) بمبلغ ٣٨,٢٥٠ وصورة الشيك.
٧٠,٥٩١/٣٠	شركة (هـ) أرفق نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري لشهر أكتوبر ٢٠١١م والذي يظهر مبلغ ٧٠,٥٩١/٣٠ ريالاً وأيضاً صورة عن خطاب شركة (هـ) المرسل للمصلحة بهذا الخصوص.
٤٨٧,٧٦٩	شركة (هـ) يتمثل المبلغ بأربعة دفعات على النحو الآتي: - ضريبة شهر ٢٠١٢/٢م بمبلغ ٨٧,٨٠٨/٧٠ ريالاً - ضريبة شهر ٢٠١٢/٥م بمبلغ ٩٣,٩٩١/٣٠ ريالاً - ضريبة شهر ٢٠١٢/٥م بمبلغ ١٩٧,٥٠٠ ريالاً - ضريبة شهر ٢٠١٢/٧م بمبلغ ١٠٨,٤٦٩/٥٥ ريالاً وأرفق نماذج ضريبة الاستقطاع الشهري لمبلغ ٨٧,٨٠٨/٧٠ ريالاً ومبلغ ١٩٧,٥٠٠ ريال ومبلغ ١٠٨,٤٦٩/٥٥ ريالاً هذا وسوف يقوم المكلف بتزويد اللجنة بتفاصيل مبلغ ٩٣,٩٩١/٣٠ ريالاً وسندات سداد المبلغ.

	<p align="center">شركة (ن)</p> <p>أرفق نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري وتفاصيل المبلغ والذي يظهر اسم شركة (أ) وخطاب من المستشار الضريبي والذي يؤكد دفع المبلغ نيابة عن شركة (أ) وأيضاً صورة عن سند السداد رقم بتاريخ ٢٠١٢/١٠/١٦م.</p>
٧٨,٣٠٢/١٣	<p align="center">شركة (ك)</p> <p>أرفق صورة عن خطاب شركة (ك) بتأكيد دفع مبلغ ٧٦,٢٥٠ ريال سعودي إلى مصلحة الزكاة والدخل ونموذج استقطاع الضريبة الشهري عن شهر سبتمبر ٢٠١٣م وجدول تفصيلي للمبلغ والذي يظهر اسم شركة (أ).</p>
٧٦,٢٥٠	<p align="center">شركة (س)</p> <p>أرفق صوراً عن نماذج ضريبة الاستقطاع والبيانات التفصيلية وصوراً عن سندات السداد وإيصال سداد وصور الشيكات.</p>
١٦٦,١٢٥	<p align="center">المجموع</p>
٩١٧,٢٨٧/٤٣	

ب- وجهة نظر المصلحة:

أفاد المكلف أنه تم حسم مبالغ (٦٢١,٢٨٥) ريالاً منه عام ٢٠١٢م، ومبالغ (١,١٤٤,٤١٠) ريالاً عام ٢٠١٣م وقدم بياناً تفصيلياً بهذه المبالغ وقدم المستندات المؤيدة لسداد الجهات التي قامت بخضم ضريبة الاستقطاع منه إلى المصلحة كما تمت المطابقة مع بيان متابعة الإيرادات للتأكد من تصريح الشركة عن الإيرادات الخاصة بهذه المبالغ، وتوافق المصلحة على إلغاء المطالبة بالبند فيما عدا مبلغ (٢٤,٦١٧) ريالاً الخاصة بالشركة (ب) عام ٢٠١٢م حيث لم يتبين أن المكلف صرح عن الإيرادات المرتبطة بالمبلغ ضمن بيان متابعة الإيرادات، ومبلغ (٤٨٧,٧٦٩) ريالاً، (٧٠,٥٩١) ريالاً عام ٢٠١٣م الخاصين بشركة (هـ) لعدم تقديم المستندات المؤيدة.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة والمذكرة المقدمة أثناء جلسة الاستماع من المكلف وخطاب المصلحة الإلحاق رقم (٤/٩٨٥) وتاريخ ١٤٣٧/١/٢٠هـ الذي وافقت فيه على حسم المبالغ المسددة من شركة (هـ) حسبما يطالب به المكلف، فقد انحصر الخلاف بينهما في عدم حسم المبالغ المدفوعة من قبل الشركة (و) وبالغلة (٢٤,٦١٧) ريال؛ حيث يرى المكلف أنه تم سداد ذلك المبلغ، وأرفق المستند الدال على ذلك، في حين أن المصلحة ترى أن سبب عدم حسم المبلغ يعود لعدم التصريح عنه ضمن إيرادات المكلف. وحيث اتضح للجنة من بيان متابعة العقود عدم قيام المكلف بإدراج الإيرادات المتحصل عليها من الشركة (و) ضمن إيراداته لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م مما يعني عدم إخضاع صافي أرباح هذا

الإيراد للضريبة، وبالتالي فلا يحق له المطالبة بحسم هذا المبلغ من الضريبة المستحقة على المكلف؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٤. استقطاع الضريبة على المبالغ المحولة إلى المركز الرئيس:

أ- وجهة نظر المكلف:

(١-١) احتسبت المصلحة الضريبة المستقطعة على افتراض أن الأرباح الجزافية قد تم تحويلها إلى المركز الرئيس من قبل المنشأة الدائمة، حيث احتسبت الضريبة المستقطعة على النحو التالي:

البيان	ريال
العام المنتهي في ٣٠ سبتمبر ٢٠١١م	١,٧٩٦,٣٠٤
العام المنتهي في ٣٠ سبتمبر ٢٠١٢م	١,٩٣٦,٥٤٠
العام المنتهي في ٣٠ سبتمبر ٢٠١٣م	٢,١٣٤,٩١٩

فالمبالغ أعلاه مبنية على أساس الربح التقديري الأمر الذي لا توافق عليه المنشأة الدائمة أبدًا. وبموجب أحكام الفقرة رقم (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي أن الأرباح الموزعة تنطبق على المساهم غير المقيم تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥٪. وبموجب المادة (٦٣)، فقرة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية فإن الأرباح الموزعة "تعني أي توزيعات من شركة سعودية مقيمة إلى مساهم غير مقيم".

ويفيد المكلف بأنه منشأة دائمة يقوم مركزها الرئيس بإبرام جميع العقود والاتفاقيات وأن فواتير المطالبات الخاصة بأعمال المكلف يتم إعدادها بواسطة المركز الرئيس، كما أنه يتم سدادها بتحويل مباشر من أصحاب الأعمال إلى المركز الرئيس، ولا يوجد للمنشأة الدائمة بالمملكة العربية السعودية أي خيار للتحكم في هذه التحويلات. وبالتالي فإن المنشأة الدائمة لم تقم بإجراء أي تحويل للأرباح إلى المركز الرئيس؛ بمعنى أنه لا يوجد أي تحويل نقدي من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس؛ وبالتالي فإن نص الفقرة رقم (٦) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لا ينطبق على حالة الشركة أعلاه ولا تستحق ضريبة الاستقطاع.

(٢-١) إن إدارة المنشأة الدائمة في أمريكا غير مرتاحة لإجراء المصلحة؛ حيث إن المنشأة الدائمة كانت تستلم شهادة نهائية عن الأعوام الثلاث؛ وحيث إن المنشأة الدائمة لديها استئناف حول الموضوع عن الأعوام السابقة لدى اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبة؛ لذلك يرغب بأن ما سيتم اتخاذه حول السنوات الماضية من قبل اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبة يتم تطبيقه على الأعوام ٢٠١١م ولغاية ٢٠١٣م، وإجراء المصلحة هذا غير سليم من وجهة نظر المنشأة الدائمة؛ لأنه يعد مخالفًا لما استقر عليه القضاء التجاري العالمي، وما استقرت عليه اللجنة الاستئنافية وأرسته في قرارها رقم (١٢٣) لسنة ١٤٢٥هـ قضائية حينما قررت بأن الشهادة النهائية الممنوحة للمكلف تعني إبراء ذمته تجاه الدولة، وذلك وفقًا لمبدأ استقرار الأوضاع الضريبية طالما أن جميع عناصر الربط كانت متاحة أمام المصلحة طيلة السنوات الماضية ولم يكن هناك إخفاء من قبل المنشأة الدائمة، وأن وزير المالية قد تبنى هذا المبدأ بتصديقه على قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٩١) لسنة ١٤٢٤هـ قضائية بالخطاب رقم ٣٩١٦/٣ وتاريخ ٢٦/٥/١٤١٤هـ.

(٣-١) وفقًا لنظام الضريبة المعمولة به حاليًا المادة الرابعة (أ) " تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كليًا أو جزئيًا، وأيضا المادة الرابعة ب (٣) " تعد الحالات الآتية

منشأة دائمة ومنها " قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه"; وحيث إن هاتين الحالتين تنطبقان على المكلف، لذلك تم تسجيل المركز الرئيس فقط لأغراض ضريبية بحتة كمنشأة دائمة لدى مصلحة الزكاة والدخل، على أن شروط العقد مع أصحاب الأعمال تستمر كما هي بحيث يتم توقيع العقود مع المركز الرئيس وإصدار الفواتير أيضًا من قبل المركز الرئيس وتحويل مستحقات المركز الرئيس من أصحاب الأعمال مباشرة إلى المركز الرئيس وليس المنشأة الدائمة، وحيث إن المصلحة قد وافقت على أن يتم الربط على إيرادات المركز الرئيس عن طريق المنشأة الدائمة باستعمال طريقة الربح التقديري (الجزافي)، لذلك لا يوجد حسابات نظامية للمنشأة الدائمة، ومن ثم قامت المنشأة الدائمة نيابة عن المركز الرئيس بدفع ضريبة الدخل على أساس تقديري.

(٤-١) وأرفق المكلف نسخة عن قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم (١٣٥٠) الصادر في العام ١٤٣٥هـ في الاستئناف رقم (١١٣٨/ض) لعام ١٤٣١هـ.

ب- وجهة نظر المصلحة:

لا توافق المصلحة على طلب المكلف ويعتبر إجراء المصلحة سليماً بإخضاع الأرباح المتحققة للفرع لضريبة الاستقطاع ومن تاريخ نهاية السنة المالية، وبخاصة أن المركز الرئيس هو الذي يتسلم الإيرادات من العملاء بالمملكة؛ وبالتالي تكون أرباحه قد تم استلامها ضمناً مع الإيرادات، وقد تأييد إجراء المصلحة بعدة قرارات ابتدائية منها القرار رقم (٢٣٥٢) لعام ١٤٣٣هـ ورقم (٢١) لعام ١٤٣٦هـ الصادر من اللجنة الابتدائية الثانية.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، ومذكرة المكلف الإلحاقية، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في إخضاع الأرباح الموزعة لاستقطاع الضريبة بواقع ٥%؛ حيث يرى المكلف أنه لم يتم تحويل أي مبالغ إلى المركز الرئيس، في حين أن المصلحة ترى أن احتساب الأرباح التقديرية للمكلف يأخذ حكم الدفع والتحويل للمركز الرئيس؛ وبناءً عليه تم استقطاع الضريبة استناداً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية.

وبعد الدراسة اتضح للجنة أن المكلف منشأة دائمة لغير مقيم؛ مما يجعلها خاضعة لأحكام الفقرة السادسة من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، التي أوضحت المقصود بالأرباح الموزعة، كما اتضح أن المكلف يقدم إقراراته التقديرية ويحاسب بموجبها.

ومن حيث المبدأ فإن عدم وجود دفاتر وحسابات نظامية يمكن الاستدلال بها على واقعة الدفع يجعل الأرباح المقدرة في حكم المحول؛ حيث لا يوجد دليل ينفي حصول التحويل.

وحيث إن الدفع قد حدث، كما في إقرار المكلف بأن إيراداته تحول مباشرة من العملاء إلى مركزه الرئيس، ومن ثم فإن الأرباح المقدرة قد حوت فعلياً، وتبعاً لذلك يجب إخضاعها لاستقطاع الضريبة؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٥- احتساب غرامات تأخير:

أ- وجهة نظر المكلف:

قامت مصلحة الزكاة والدخل باحتساب غرامات تأخير بواقع ١٪ عن كل شهر من ضريبة الاستقطاع المحتسبة من قبل المصلحة للأعوام ٢٠١١ ولغاية عام ٢٠١٣م، وكما هو وارد في (٤) أعلاه من مسببات الاعتراض بأن المنشأة الدائمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع، وأن المصلحة كانت مقتنعة في ذلك طيلة الأعوام السابقة، وذلك قبل إعادة فتح الربوط للأعوام ٢٠٠٥م ولغاية ٢٠١٠م، وأصدرت الربوط على هذا الأساس، ولم تطالب المصلحة المنشأة بذلك وأن الموضوع ما زال تحت الدراسة من قبل اللجنة الاستثنائية ويرى المكلف:

- أن ضريبة الاستقطاع نتجت من تغيير أساسي في طريقة وأساس احتساب ضريبة الاستقطاع.

- أن ضريبة الاستقطاع المحتسب عنها غرامات تأخير تتعلق ببند معترض ومستأنف عليه.

- أن غرامات التأخير تحتسب عادة على البنود الاعتيادية التي يفترض من المكلف أن يكون على علم بها، وفي حالة المكلف فإن النظام الضريبي قد أشار إلى خضوع الشريك غير المقيم في الشركة السعودية المقيمة إلى ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة، ولا يوجد شريك غير مقيم وشركة مقيمة، ومن ثم قامت المنشأة الدائمة باحتساب الضريبة على الأرباح الجزافية لجميع الأعوام من ٢٠١١م ولنهاية ٢٠١٣م وذلك وفقاً للربط الصادر عن المصلحة لعام ٢٠٠٥م والذي لم يتضمن ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح، والمؤكد بالربوط الصادرة عن المصلحة قبل إعادة فتح هذه الربوط للأعوام اللاحقة ٢٠٠٦م ولنهاية ٢٠١٠م والتي لم تذكر إطلاقاً خضوع أرباح الشركات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع على الأرباح.

ويرى المكلف أنه لا يستحق على المنشأة الدائمة أية غرامات تأخير للأسباب الآتية:

أ- أن الضريبة المستقطعة وزيادة نسبة الربح التقديري نتجت من تغيير أساسي في طريقة وأساس احتساب الضريبة والضريبة المستقطعة؛ حيث كانت المصلحة مقتنعة بعدم خضوع المكلف لاستقطاع الضريبة على الأرباح الموزعة وفجأة قامت بتطبيق ذلك على المكلف على الرغم من أنه مستأنف هذا الموضوع لدى اللجنة الاستثنائية الزكوية الضريبية عن الأعوام من ٢٠٠٤م ولغاية ٢٠١٠م.

ب- أن فروقات الضريبة والضريبة المستقطعة المحتسب عنها غرامات تأخير تتعلق ببند معترض عليها، وحسب الإجراءات المتبعة وقرارات اللجنة الاستثنائية ولجان الاعتراض الابتدائية ووفقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة الثامنة والستين وفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية فإن غرامات التأخير تستحق في مثل هذه الحالة اعتباراً من السنة التي يقرر خلالها بشكل نهائي موضوع خضوع أو عدم خضوع المكلف لاستقطاع الضريبة؛ ومن ثم إذا كانت هناك غرامة تأخير يتم سدادها بموجب ربط المصلحة المعدل المبني على قرار اللجنة الاستثنائية الزكوية الضريبية.

ج- قامت اللجنة الاستثنائية الضريبية في حالة مشابهة بخصوص استئناف المصلحة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقمي (٥) و (٦) لعام ١٤٢٧هـ باتخاذ قرارها كالاتي: "ترى اللجنة أن المبالغ التي دفعها المكلف وفرضت المصلحة عليها ضريبة جهات غير مقيمة لم يمكن خضوعها للضريبة أمراً مستقراً بدليل أن الربط الأصلي الذي أجرته المصلحة لم يتضمن احتساب هذه الضريبة؛ مما يعني أن هذا الموضوع محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة؛ وبالتالي ترى اللجنة عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك ورفض استئناف المصلحة وتأييد القرارين الابتدائيين فيما قضا به بعدم توجب غرامة التأخير".

وبالإضافة إلى ما جاء في خطاب الاعتراض؛ فإن المكلف يؤكد أن اللجنة الاستثنائية في قرارها أيضاً رقم (١٣٧) وتاريخ ١٤٣٥/٣/١٣هـ حول غرامات التأخير قد أفادت أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين

تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامات تأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد)، والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة)، وحيث إن حالة المكلف هي اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف والدليل الأكبر على ذلك صدور خطابات رسمية من مصلحة الزكاة والدخل وشهادات نهائية تؤكد على عدم وجود استقطاع ضريبي في تلك السنوات، وذلك كما تم توضيحه في عريضة الاستئناف لذلك فإن هذه الحالة أيضًا تنطبق على المكلف ومن ثم لا يخضع المكلف لغرامة تأخير.

كما أن لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها رقم (١٣) لعام ١٤٣٦هـ وبموجب خطابها ٣/٤٧٩ وتاريخ ١٦/٦/١٤٣٦هـ قد أفادت بالآتي :

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة ومذكرة المكلف الإلحاقية تبين للجنة أن غرامات التأخير محل الاختلاف حسبما يلي:

١- غرامات التأخير المترتبة على عدم استقطاع الضريبة من الأرباح المحولة وعلى الفروقات الضريبة الناتجة عن تغير نسبة الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠٠٨م.

وحيث أيدت اللجنة المكلف في عدم أحقية المصلحة بالربط بعد انتهاء المدة النظامية، فإن اللجنة تؤيد المكلف في عدم توجب غرامة تأخير.

٢- غرامة التأخير المترتبة على فروقات الضريبة الناتجة عن تغيير نسبة الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٢م.

وحيث أيدت اللجنة المكلف في اعتراضه على عدم تغيير النسبة وفقًا لما ورد من حيثيات قرارها، فإن الغرامات تسقط بسقوط أصلها.

وعند اجتماع المكلف مع مفتشي مصلحة الزكاة والدخل لمناقشة المبالغ المدفوعة عن ضريبة الاستقطاع، والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار بالربط النهائي، أفاد مفتشو المصلحة بأنه سيتم احتساب غرامة التأخير منذ نهاية السنة في ٣٠ سبتمبر من كل عام وليس خلال فترة ١٢٠ يومًا، ويعترض المكلف على إجراء المصلحة؛ حيث إن النظام لم يميز ما بين الشركات التي تمسك حسابات نظامية وبين الشركات التي تحاسب تقديرًا، حيث أفادت المادة (ب) من المادة الثامنة والستين بأنه يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

التسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، وحيث إن إيرادات المكلف كما في نهاية السنة المالية في ٣٠ سبتمبر من كل عام لا تكون معروفة بسبب أنه يتم إعدادها من قبل مدراء المشاريع وإرسالها إلى أصحاب الأعمال ومن ثم يستغرق إعدادها وتحصيلها بعض الوقت بعد نهاية السنة في ٣٠ سبتمبر من كل عام؛ لذلك استأنس المكلف بالموعد النظامي وفقًا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ودفع ضريبة الاستقطاع على الأرباح الجزافية خلال ١٢٠ يومًا من نهاية السنة المالية، لذا يطالب المكلف أن يكون الموعد النظامي لدفع ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية (الجزافية) هو خلال ١٢٠ يومًا من نهاية السنة المالية في ٣٠ سبتمبر من كل عام وليس من تاريخ ٣٠ سبتمبر من كل عام .

ب- وجهة نظر المصلحة:

تم فرض غرامة التأخير تستحق علي الفروق الناتجة من ربط المصلحة سواء عن ضريبة الدخل أو ضريبة الاستقطاع ، وبنسبة ١٪ عن كل ٣٠ يوم تأخير وتحسب من تاريخ الاستحقاق أي نهاية المهلة المحددة لتقديم الإقرار عن ضريبة الدخل ومن نهاية السنة المالية عن ضريبة الاستقطاع عن الأرباح المحولة؛ وذلك حتى تاريخ السداد؛ وذلك وفقاً للمادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل، وقد تأييد إجراء المصلحة بالقرارات المشار إليها في البند (٤).

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر جلسة المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم احتساب غرامات على فروق الضريبة، بسبب الأخطاء والاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، بشأن تفسير أحكام نظام ضريبة الدخل، في حين ترى المصلحة أن فرض الغرامات إنما جاء تطبيقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وبعد الدراسة رأت اللجنة سقوط الغرامات عن المبالغ التي اعترض عليها المكلف وأيدته اللجنة لسقوط أصلها، أما البنود التي اعترض عليها المكلف ولم تؤيده اللجنة في اعتراضه فالخلاف حولها ليس متعلقاً بفهم متطلبات نظام ضريبة الدخل؛ مما ترى معه اللجنة وجوب الغرامة على البنود التي اعترض عليها المكلف ولم تؤيده اللجنة في اعتراضه عليها.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. تأييد المكلف في مطالبته بعدم رفع نسبة الأرباح التقديرية من ٢٠٪ إلى ٢٥٪ لعام ٢٠١٣م؛ وفقاً لحثيات القرار.
٢. انتهاء الخلاف حول بند تسديدات الدفعات التي لم تؤخذ في الحسبان بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.
٣. رفض مطالبة المكلف بحسم مبلغ (٢٤,٦١٧) ريالاً من الضريبة المستحقة عليه؛ وفقاً لحثيات القرار.
٤. رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على الأرباح المحولة للأعوام محل الخلاف؛ وفقاً لحثيات القرار.
٥. فيما يتعلق بغرامة التأخير:
 - أ- رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير على البنود التي رفضت اللجنة اعتراض المكلف عليها؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ب- سقوط غرامات التأخير المتعلقة بالبنود التي أيدت اللجنة المكلف لسقوط أصلها؛ وفقاً لحثيات القرار.

علماً 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،،،