

(قرار رقم (٢٢) لعام ١٤٣٨هـ)

ال الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (١٩) وتاريخ ١٤٣٨/٣/١٢هـ

على الرابط الضريبي التقديرى للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م

الحمد لله والصلوة والسلام على رسول الله، وبعد:

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

الدكتور/

وعضوية كل من:

وعضوية كل من:

نائباً للرئيس الدكتور/

عضو الأستاذ/

عضو الأستاذ/

عضو الأستاذ/

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/؛ للنظر في اعتراض فرع شركة (أ) على الرابط الضريبي التقديرى للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م، المحال إلى اللجنة شفع خطاب الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٢٦٦/٢٠٢٣/٧/٧) وتاريخ ١٤٣٨/٢/١٦هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (١٩/٣/١٤٣٨) وعلى محضر جلسة المناقشة المؤرخة في ٢٥/٨/١٤٣٨هـ، والتي دضرها كل من: الأستاذ/، والأستاذ/، والدكتور/ عن الهيئة، وحضر الأستاذ/ عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الرابط على المكلف بخطاب الهيئة رقم (١٠٧٨٦/١٦/١٤٣٧) وتاريخ ١٤٣٧/٧/١٩هـ، وورد اعتراض المكلف بوارد رقم (٥١٢٤٥/١٦/١٤٣٧) وتاريخ ٩/١٤٣٧هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقديمه مسبباً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراف المكلف في البنود الآتية:

- ١ - إخضاع إيرادات الفرع للأرباح التقديرية.
- ٢ - صافي نسبة الربح التقديرية (%) ٢٥%.
- ٣ - إخضاع الإيرادات الأخرى لأرباح تقديرية بنسبة ١٠٠%.
- ٤ - إخضاع الأرباح التقديرية لضريبة الاستقطاع.
- ٥ - غرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي بنسبة ٢٥%.
- ٦ - غرامة إخفاء بنسبة ٢٥%.
- ٧ - غرامة التأخير.
- ٨ - عدم حسم الضريبة المسددة تحت الحساب.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١ - إخضاع إيرادات الفرع للأرباح التقديرية:

أ - وجهة نظر المكلف:

أوضح المكلف أنه يعمل في مجال، حيث يوضح الترخيص أن نشاط المكلف هو تنفيذ عقود التركيب والصيانة والتكامل في مجال وخدمات الصيانة والتشغيل والتدريب المرتبطة بهذه الأغراض.

كما أنه نفذ عقدتين؛ وهما:

مشروع، وموضوع العقد هو، وتبلغ القيمة الإجمالية للمشروع (١,١) بليون ريال. وي العمل المكلف كمقاول من الباطن للمقاول الرئيس؛ وهو شركة (ب).

مشروع، وموضوع العقد هو، وتبلغ القيمة الإجمالية لهذا العقد (٨,٩) بليون ريال.

ويتبين مما تقدم أن تلك العقود مع جهات حكومية وموضوع العقد هو توريد معدات وأعمال أخرى مصاحبة لأعمال التوريد، ومن المعروف أن أعمال التوريد معفاة من الضريبة مما سيكون له أكبر الأثر على نسبة صافي الربح. أما إذا كانت غير محددة بالعقد فيتم تقييم قيمة هذه الأعمال بواقع (١٠%) من قيمة العقد.

والالتزامماً من المكلف بالأنظمة المعمول بها تم إخبار الهيئة العامة للزكاة والدخل كتاباً بخطاب أوضح فيه عن العقود التي يقوم بتنفيذها، وطلب شهادة أو خطاب تسهيل أعمال حتى يتسلى له التعامل مع الجهات الحكومية.

وعلى إثر ذلك قام فريق من الهيئة بزيارة المكلف في ١٤٣٦/٠٨/٢٠١٥م ليبيان حاجة المكلف لخطاب تسهيل، وتم إخبار الفريق في محضر أعمال الزيارة بأن أمور المكلف معطلة بعد أن قامت وزارة بيقاف صرف الدفعات المستحقة له، وأن القوائم المالية تحت المراجعة من المحاسبين القانونيين، والمكلف مستمر في سداد الضريبة المستقطعة، حيث إنها محددة على وجه الدقة ومن السهولة حساب الضريبة عليها ومن ثم سدادها، مع التعهد بتقديم القوائم المالية حال الانتهاء من التدقيق.

ثم تفاجأ المكلف بزيارة أخرى لفريق الفحص في ٢٠١٠/٩/٦م، وفي سابقة لم يعهد لها من قبل طلب الفريق عمل محضر أعمال أو اجتماع على أوراق المكلف، علماً بأن المتبوع وما ينبغي أن يكون تسجيل هذا المحضر على أوراق الهيئة، ولا شك أن من شأن ذلك بث روح عدم الثقة والطمأنينة بين الهيئة والمكلفين بالرغم أن المكلف ليس لديه ما يخشاه، فهو مستعد لدفع الضرائب المرتبطة عليه طبقاً لنشاطه في ضوء نظام ضريبة الدخل المعمول به، وتم الاتفاق على سداد مبلغ (٢٢) مليون ريال تحت حساب الضريبة.

ونظراً لأن القوائم المالية قد تأثر فقد بادر المكلف بتسديد مبلغ (٢٢) مليون ريال الذي كان قد اتفق على دفعه في زيارة الفريق الميداني، وطلب المكلف بخطابه رقم (٣٦٧/١٥/٤) في ٢٠١٠/١٠/٤م منحه خطاب تسهيل لمدة ستة أشهر حتى يستطيع التعامل مع الجهات الحكومية.

وبالرغم من تعاون وتجاوب المكلف مع طلبات الهيئة من حيث سداد الالتزامات الضريبية، وذلك باستقطاع الضريبة خلال الأجل النظامي، إضافة لسداد مبلغ (٢٢) مليون تحت حساب ضريبة الدخل إلا أن الهيئة قد فاجأت المكلف بربط تقديرى.

ويرى المكلف أن الهدف الأكبر ومحصلة تقديم الحسابات أو الإقرارات هو الوصول إلى الضريبة الحقيقة المستحقة، وأن المكلف قام من تلقاء نفسه بسداد الضريبة ضمن الأجل النظامي وقام بتقدير ضريبة الدخل وتم سداد (٢٢) مليون ريال تحت الحساب.

ثم قامت الهيئة بمنح المكلف مهلة شهر لتقديم القوائم المالية وذلك بموجب خطابها رقم (٢٠١٥/١٦/١٤٣٧) وتاريخ ٤/٢٤ هـ الموافق ٢٤/٠١/٢٠١٦م مع التهديد بإجراء الربط التقديرى، بالرغم من أن الهيئة لم تظهر تعاوناً بالقدر الكافى مع خطابات المكلف، وقد تجلى ذلك من عدم الرد على أطروحته بموجب خطاب رقم (٤٨/١٦) وتاريخ ١٤٣٧/٠٥/١٣ هـ الموافق ٢٢/٠٢/٢٠١٦م والذي أكد فيه على الامتثال لأحكام نظام ضريبة الدخل وسداد دفعات كبيرة تحت الحساب وتوريد الضريبة للهيئة العامة للزكاة والدخل في مواعيدها النظامية.

وفي هذا الخطاب أيضاً تم إخبار الهيئة العامة للزكاة والدخل بطلب وبجاجة المكلف إلى مهلة أخرى حتى ٣١/٠٧/٢٠١٦م ولم ترد الهيئة على طلبه.

إحساساً من المكلف بالمسؤولية والتزامه وحرصه على تنفيذ النظام وبموجب الخطاب رقم (٥٨/١٦) وتاريخ ٠٥/٢٢/١٤٣٧ هـ الموافق ٢٢/٠٣/٢٠١٦م قام المكلف بتزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بالقوائم المالية غير المدققة مع تعهد بتقديم القوائم المالية المدققة حال الانتهاء من أعمال التدقيق، وتم طلب مهلة إضافية لتقديم الإقرارات ولم تجب الهيئة على هذه الخطابات.

إلا أن المكلف فوجئ بأن الهيئة قد أجرت ربطاً تقديرياً بموجب القوائم المالية غير المدققة، وذلك بالرغم من التعاون الواضح من جانب المكلف، سيما سداد ضريبة دخل تحت الحساب والاستمرار في استقطاع باقي الضريبة وتوريدتها للهيئة العامة، بالإضافة إلى طلبات المكلف التي لم ترد عليها الهيئة.

ومن العرض السابق يتضح مدى التعاون والتجاوب المشترك بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل إلى الدرجة التي أثبت فيها صدق نواياه، وذلك بالإفصاح عن إيراداته من خلال تزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل بصورة من مسودة القوائم المالية التي لا زالت تحت التدقيق وذلك بأن أصدرت ربطاً تقديرياً عن الأعوام من ٢٠١٤م حتى ٢٠١٠م وإخضاع إيرادات المكلف من العقود لصافي أرباح تقديرية (٢٠٪)، دون الإخلال بالاعتراض على الربط التقديرى فإنها تعتبر نسبة مرتفعة في مثل هذه الأنشطة سيما التي تشتمل على أعمال مدنية.

ويرى المكلف أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قد أشارت في صدر خطاب الربط إلى المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل، ورداً على ذلك يرى المكلف أنه لا يقع تحت طائلة حكم المادة المذكورة حيث إن المادة (٦٣) من النظام معنية بإجراءات مكافحة التجنب أو التهرب الضريبي، وأن المكلف وفي ظل هذا التعاون والتجاوب الواضح منه مع الهيئة العامة للزكاة والدخل قد أثبت بما لا يدع مجالاً للشك بأنه ليس لديه النية في التهرب من الضريبة، وإلا لماذا تم تزويد الهيئة العامة بمسودة القوائم المالية ولماذا قام بسداد الضريبة المستقطعة عن الدفعات المسددة لجهات غير مقيمة عن أعمال تمت في المملكة، بل إنه كان أكثر تجاوباً وتعاوناً والتزاماً عندما سدد مبلغ (٢٢) مليون ريال تحت حساب ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن الهيئة العامة للزكاة والدخل أشارت إلى الفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل بشأن إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات الناظمة وللحذر من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديرى، وعندت المادة على سبيل الحصر والتي يمكن استعراضها فيما يلى:

أ) عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في الموعد النظمي، ويؤكد المكلف أن ذلك تم بمعرفة وعلم وموافقة الهيئة العامة.

ب) عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، ويؤكد المكلف أن لديه حسابات منتظمة وهي التي تم استخراج مسودات القوائم المالية منها.

ت) عدم التمكן من إثبات صحة معلومات الإقرار، ولا تطبق هذه الفقرة في حق المكلف.

ث) عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في الدفاتر والسجلات، ويؤكد المكلف على أنه يمسك حسابات ناظمة وفق الشكل المطلوب.

ج) إمساك الدفاتر بغير اللغة العربية، ويؤكد المكلف على أن الدفاتر ممسوكة باللغة العربية، وقد يتم القيد باللغة الإنجليزية ويتم ترجمتها مباشرة.

ومما سبق يرى المكلف وفي ظل ما صدر من مراسلات بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف كان آخرها تزويد الهيئة بمسودة القوائم المالية وسداد الضريبة المستقطعة، بالإضافة إلى سداد مبلغ (٢٢) مليون ريال تحت حساب ضريبة الدخل التي قد تترتب على المكلف وربما يكون مبالغ فيها ولا تستحق أصلًا فإن المكلف لم يتولد لديه في أي وقت أن الهيئة قد تخضع للربط التقديرى.

وفي مذكرة المكلف الإلتحاقية أفاد أنه لا يقع تحت طائلة المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وأن تقدير الأرباح مجده في حقه، حيث إن قضية تقديم الإقرارات من عدمه متداولة بين الهيئة والمكلف، والمادة (٦٣) مقصورة على حالات التهرب وعدم تجاوب المكلف، ويرى المكلف بأن ذلك كان تحت بصر وسمع الهيئة بل إنه قدم قوائم مالية غير مدققة وسداد ضريبة دخل تحت الحساب، واستمر في استقطاع وتوريد الضريبة.

كما أضاف أنه إذا كان هدف الهيئة هو الذوف من ضياع حقوق الخزينة العامة للدولة، فإنه قد سدد مبالغ كبيرة تحت حساب ضريبة الدخل، واستمر في استقطاع الضريبة على الدفعات الخارجية وتوريدتها للهيئة، بل إنه ذهب لأبعد من هذا وقدم قوائم مالية غير مدققة، وذلك لإثبات حسن النية وعدم توفر نية للتهرب.

ومما أشعر المكلف بالقلق أنه لم يمض على زيارة فريق من الهيئة له ثلاثة شهور حتى زاره فريق آخر وقام بتحرير محضر بذلك. ورغم أن الهيئة قد تعافت بشكل أو باخر بمنح المكلف خطابات تسهيل لتسهيل أعماله، فقد تعافى المكلف بنفس القدر أو أكثر التزاماً منه بالنظام وسداد ضريبة تحت الحساب، كما قدم قوائم مالية غير مدققة دليلاً على حسن النوايا، إلا أن الهيئة تجاهلت

تقديم القوائم المالية غير المدققة لحين الانتهاء من تدقيق القوائم المالية من المراجعين القانونيين ولم ترد على طلب المكلف بشأن طلب مهلة أخرى.

وفاجأت الهيئة المكلف بربط تقديري وأخضعته لغرامات الإخفاء والغرامات الأخرى الواردة بالنظام.

ب - وجهة نظر الهيئة:

البيان	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م	٢٠١٣م	٢٠١٤م
الربح التقديرية	٥٦,٩٤٣,٤٢٨	١٠٥,١٨٤,٦٧٢	٦٦,٤٨٧,٥٦٥	٩٥,٩٧٥,٤٧٧	١٦٤,٤٩٦,٣٩٨
الضربيّة	١١,٣٨٨,٦٨٦	٢١,٠٣٦,٩٣٤	١٣,٢٩,٥١٣	١٩,١٩٥,٠٩٠	٣٣,٨٩٩,٢٨٠

توضح الهيئة أن المكلف لم يقدم إقراراته الضريبية في مواعيدها النظامية، وإنما قدمها بعد إخباره بالربط الضريبي بموجب خطابه الوارد للهيئة برقم (١٤٣٧/١٦/٥١٤٣٧) وتاريخ ١٤٣٧/٩/٢١هـ عن الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م وهذا مخالف لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٢) وتاريخ ١٤٢٥/١١٥هـ حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (٦٢) الخاصة بإجراءات الفحص والربط على: (للمصلحة الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في الإقرار بما يجعلها متوافقة مع أحكام هذا النظام، ولها الحق في إجراء الربط الضريبي اذا لم يقدم المكلف إقراره).

كما نصت الفقرة (ب) من المادة (٦٢) من نظام ضريبة الدخل الخاصة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي على: (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديرية وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقييد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته).

كما نصت الفقرة (أ) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ على: (يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقدريري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات التالية:

أ - عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي، وفي حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديرية، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً).

وفي ضوء ما سبق عرضه من مواد ونصوص نظامية، يتبيّن أن المكلف لم يقدم إقراراته في المواعيده النظامية، وإنما قدمها بعد استلام خطاب الربط.

وتوضح الهيئة أنها قامت بتنفيذ مواد نظام ضريبة الدخل حيث إن للمكلف الحق في تقديم إقراراته السنوية خلال مدة زمنية محددة هي (١٢٠) يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية، ولم يلتزم المكلف بذلك، وأضاع هـذا الحق على نفسه طوعاً وله عدة سنوات إلى أن قدمها بعد استلامه الربط التقديرية، مع العلم أنه سبق لفريق من الهيئة زيارة المكلف ميدانياً بتاريخ ١٤٣٦/٨/١٠هـ لحثه على تقديم الإقرارات الضريبية ولم يقدمها حتى تاريخ الربط، كما أن للهيئة الحق في الربط التقديرية على المكلف الذي لا يلتزم بتقديم إقراراته في المواعيده النظامية.

وعليه فإن الهيئة لم تقبل الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلف وتنسىك بالربط التقديرية وذلك تطبيقاً لما سبق إياضه من مواد نظامية، وما قامت به الهيئة لا يعد إهدار للحسابات أو إلغاء للقواعد المالية، وإنما تنفيضاً للنصوص النظامية

الصريحة، مع حفظ حق الهيئة في الأخذ بالإيرادات الواردة في الإقرارات التي قدمها المكلف إذا كانت أكبر من الإيرادات التي وردت في الربط طبقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي التي تنص على: (ب - يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشرة سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي). وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات صادرة في حالات مماثلة؛ منها القرار الاستئنافي رقم (٤٥٧) لعام ١٤٣٦هـ، وتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقيّة للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم محاسبته تقديرياً، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم إقراراته الضريبية في مواعيدها النظامية بالرغم من زيارة ممثلي الهيئة لمقره ومخاطبته بتقديمها، وبالاطلاع اللجنة على محضر اجتماع ممثلي المكلف والهيئة المؤرخ في ١٤٣٦/٨/١هـ يتضح إقرار المكلف بأن القوائم المالية يتم مراجعتها من قبل مراجع الحسابات خارج المملكة، كما تضمن المحضر أن عدم تقديم المكلف لإقراراته الضريبية في مواعيده النظامية يرجع إلى عدم معرفته بنظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، الأمر الذي لا يتأكد معه وجود دفاتر ونظام محاسبي لدى المكلف يتماشى مع متطلبات نظام الدفاتر التجارية في المملكة العربية السعودية، كما أن عدم الإلمام بالأنظمة المعمول بها لا يعد ذريعة يحتاج بها الناجر المحترف، واستناداً إلى المادة (٥٨) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (٥) من المادة (٦٠) من ذات النظام، والفقرة (٢) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والمادة (١) من نظام الدفاتر التجارية، ترى اللجنة رفض اعتراف المكلف على محاسبته تقديرياً.

٢ - صافي نسبة الربح التقديرية (%٢٥):

أ - وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أنه بالإضافة إلى إخضاع الهيئة لإيرادات الفرع للربط التقديرية، دون إخلال بأصل اعتراف المكلف على الربط التقديرية فإن الهيئة قد بالغت في نسبة صافي الربح التقديرية ورفعتها من (١٥%) إلى (٢٥%) وتعتبر هذه نسبة مرتفعة بالنسبة لهذا النشاط، وقد سبق أن أوضح المكلف أن طبيعة العقود التي ينفذها هي توريد معدات وأعمال مصادبة للمواد الموردة بالإضافة إلى الأعمال المدنية، ويؤكد ذلك أن عقد الفرع مع وزارة شأن مشروع يشتمل على أعمال مدنية.

دون إخلال بأصل الاعتراف على الربح التقديرية فإن المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية حددت نسبة صافي الربح التقديرية البعض الأنشطة والأعمال، وإذا ما تم تصنيف أعمال الفرع طبقاً لطبيعة العقود التي ينفذها المكلف أو الترخيص أو السجل التجاري يتضح أنها تدرج تحت الفئة رقم (٤) من الفقرة (٩) من المادة (١٦) بشأن الأنشطة الأخرى، لأن العقود تشتمل على أعمال صيانة وأعمال مدنية بالإضافة إلى المواد الموردة، ومن ثم فإن نسبة صافي الربح المقبولة هي (١٥%)، ويؤكد المكلف على أن هذا الإيضاح هو مجرد سرد للمعلومات ولا يعتبر قرينة على موافقته على الربط التقديرية أو نسبة الربح.

ومن ناحية أخرى، وبعد انتهاء أعمال التدقيق وإصدار القوائم المالية والتصریح عن المواد الموردة إيراداً ومصروفاً ربما تنخفض هذه النسبة تماماً، ومهمماً كانت النتائج فإن المكلف يؤكد اعترافه على إخضاع إيراداته للربط التقديرية.

ويفيد المكلف بمذكرةه الإلhalية أن الهيئة أضمنت إيراداته من النشاط لصافي أرباح (٢٥٪) بالرغم من أن عقوده وياصراف الهيئة بمذكوريها تشتمل على أعمال وصنفتها ضمن الأعمال الخدمية رغم احتياجها لقطع الغيار والعملة المدرية المتخصصة، وأن المكلف لا يوافق على هذا الفهم ولا تصنف عقوده على أنها عقود خدمية.

ويذكر في ذلك أن الفقرة الثانية من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قضت في بداية الأمر على أن نسبة الأرباح التقديرية (١٠٪) وتم تعديل المادة بالقرار الوزاري رقم (١٧٦) في ١٤٣٥/٠٥/١٨هـ، وكما يتضح من ظاهر التعديل أنه كان للتحفيض على المكلفين وتحديد نسبة التقدير الجزافي وفق الفقرة (٤) من نفس المادة، والتي يتضح منها أن نسبة الأرباح التقديرية لنشاط المقاولات في مجال الأعمال الإنسانية التي تتنمي إليها عقود المكلف هي (١٠٪)، ومن ثم فقد بالغت الهيئة في نسبة صافي الأرباح، وحتى لو تم تصنيفها على أنها خدمات فنية واستشارية - وهي ليست كذلك - فإن نسبة الربح هي (٢٠٪). أضاف إلى ذلك أن موضوع العقود توريد وأعمال أخرى مصاحبة وكان يجب إخضاع الأعمال المصاحبة فقط بالتصريح عن المواد إبراداً ومصروفاً.

ويؤكد المكلف وردًا على ما ورد بمذكرة الهيئة من أنه لم يقدم القوائم المالية قبل صدور الربط، بأنه قدم القوائم المالية غير المدققة قبل صدور الربط، حيث صدر الربط في ١٤٣٧/٠٧/١٩هـ والقوائم غير المدققة تم تقديمها في ١٤٣٧/٢٢/٠٥هـ، أي قبل إصدار الربط، علماً بأنه تم تقديم الإقرارات تبعًا لنظام الإيراد فيما بعد بتاريخ ١٤٣٧/٠٩/١٨هـ الموافق ٢٣/٠٦/١٤٣٧م. وبين المكلف أن الهيئة قد حصلت على معلومات الربط من القوائم المالية غير المدققة، ومن ثم يطالب وبما لا يخل باعتراضه على إخضاعه للأرباح التقديرية بتحفيض هذه النسبة إلى (١٠٪) حيث أن عقوده تصنف على أنها عقود مقاولات إنسانية تخضع للأرباح تقديرية الواقع (٢٠٪) طبقاً للنظام.

ب - وجهة نظر الهيئة:

تم تحديد نسبة صافي الربح التقديرية الواقع (٢٥٪) من إيرادات المكلف طبقاً لأحكام الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، التي انتهت إلى أنه يتم تحديد صافي الربح التقديرية وفقاً لما يتتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الواردة في المادة.

ويتبين من خلال الاعتراض المقدم أن المكلف يشتمل على أعمال التركيبات والتدريب والصيانة في مجال، وهي أنشطة خدمية ذات نسبة صافي أرباح عالية، وتوضح الهيئة أن تغير نسبة صافي الأرباح هو حق من حقوقها من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية، وللحذر من حالات التهرب الضريبي.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلhalية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في رفض المكلف تقدير صافي الربح بنسبة (٢٥٪) في حين ترى الهيئة أن نسبة (٢٥٪) هي النسبة الواجبة في حق المكلف. وبدراسة اللجنة لطلب المكلف لاحظت أنه يرى وفقاً لما ورد في اعتراض الأساسي خصوصه إلى صافي أرباح تقديرية بنسبة (١٠٪) بدلاً من (٢٥٪)، في حين ذكر في جلسة النقاش والمذكرة الإلhalية أن نسبة صافي الأرباح التقديرية هي (١٠٪) دون الإخلال بما ورد في البند (أولاً) من اعتراضه، وهو ما يدل على عدم قدرته على تحديد نشاطه وبالتالي تحديد نسبة صافي الأرباح التقديرية التي تنطبق عليه،

وباطلاع اللجنة على نسخة من أحد العقددين وهو العقد المبرم مع وزارة لمشروع بقيمة (٨٠,٤٦,٦٩٠,٥١) ريال اتضح أن الغرض منه طبقاً لما ورد في المادة رقم (١) من العقد هو كما ورد في المادة (٤) من ذات العقد

تقسيم العقد إلى بنود وأعمال محددة القيمة، وحيث غلت الأعمال الاستشارية والفنية والتدريبية وال تصاميم والدراسات على الغرض من هذا العقد، ولم يقدم المكلف صورة من العقد الآخر رغم طلبه من قبل اللجنة لإيضاح الغرض منه، وبما أن نشاط المكلف هو تنفيذ عقود التركيب والصيانة والتكامل في مجال ، واستناداً إلى الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي دددت الحد الأدنى لنسبة الأرباح التقديرية التي يتم تحديدها وفقاً لما يتوافر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وكل ما سبق؛ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٣ - إخضاع الإيرادات الأخرى لأرباح تقديرية بنسبة (١٠٠%) :

أ - وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن الهيئة العامة للزكاة والدخل أحضرت الإيرادات الأخرى لصافي أرباح بواقع (١٠٠%) المتمثلة في فروقات العملة الدائنة التي تنتج عن العمليات الفعلية اليومية، وليس تقييماً للأرصدة، حيث يقوم المكلف بتثبيت السعر بالدفاتر لأي عملية بالمقارنة بين السعر المععلن للعملة هذا اليوم والسعر المثبت بالدفاتر ومن ثم ينتج فرق السعر الذي يكون مرة مدین وأخرى دائم، ويتم عمل مقاصة بين فروق العملة المدينة (تكلفة) وفروق العملة الدائنة (إيراد)، ويحتسب الفرق إما تكلفة أو إيراد بقائمة الدخل، دون الإخلال باعتراض المكلف على إخضاع الإيرادات الأخرى منفردة، فإن اللائحة التنفيذية عند تقدير نسبة الأرباح التقديرية عن الأتاوة أو الريع مثلاً (٧٥%) ونسبة صافي الأرباح التقديرية لأنتعاب الإدارة (٦٠%) ومعنى هذا أن أي إيراد لا بد أن تقابله تكلفة، وأنتعاب الإدارة التي يفترض إخضاعها بالكامل، فقد اعتمد النظام لها مصاريف مقابلها قدرها (٢٠٪)، ومن ثم لا يجوز إخضاع الإيرادات الأخرى بالكامل ومضاف إلى إيرادات المكلف من النشاط الجاري.

ويستغرب المكلف من إجراء الهيئة الذي لا يستند إلى النظام، لأن حسابات المكلف لا بد أن تؤخذ كوحدة واحدة، ولا يجوز تقسيم الإيرادات بهذا الشكل حتى لو لم يقابلها تكلفة، ومن ثم لا يجوز إخضاعها منفردة ولا بد أن تضاف إلى إيرادات المكلف. وأضاف المكلف بمذكرته الإلحاقية أن الهيئة كثيراً ما يكون لها ردة فعل قوية تجاه الإيراد الذي لا يقابلها تكلفة، وأن ما ورد بمذكرة الهيئة من حسم (٧٥٪) كمصاريف يدين الهيئة نفسها حيث أحضرت هذا الإيراد إلى صافي أرباح (١٠٠٪)، إن أنتعاب الإدارة والأتاوة والريع ورسوم العلامة التجارية لم يخضعها النظام لهذه النسبة العالية، وأن الإيرادات المتنوعة أو الأخرى يتم حسمها من المصروفات.

ويرى أنه من الصعوبة ومن وجهة النظر المحاسبية أن يتم محاسبة عنصر بذاته منفرداً، فالحسابات والقواعد المالية يتم التعامل معها كوحدة واحدة ولا يمكن إفراد حدث مالي بمفرده والتعامل معه منفرداً.

لذا يطالب بإضافة هذا الإيراد إلى الإيرادات والمحاسبة عنه حسبما تظهره الحسابات كوحدة واحدة.

ب - وجهة نظر الهيئة:

البيان	م٢٠١٠	م٢٠١١	م٢٠١٢	م٢٠١٣	م٢٠١٤
الإيرادات الأخرى	٨٣٣,١٣٩	٢٣,١٩٨,٨١٠	-	٢,٦٣٤,٣٤٩	٢,٢٨٠,٢٢٨
الضريبة	١٦٤,٦٢٨	٤,٦٣٩,٦٧٢	-	٥٢٦,٨٧٠	٤٠٦,٠٤٦

جاء في اعتراض المكلف أن هذه الإيرادات الأخرى تمثل في فروقات عملة دائنة وناتجة عن عمليات فعلية يومية وليس تقييم للأرصدة، وعليه فهي إيرادات فعلية ولا يقابلها أي تكلفة مباشرة، وحيث تمت المحاسبة التقديرية عن إيرادات النشاط

الجاري للمكلف بنسبة صافي أرباح (٢٥٪) مما يعني أنه تم حسم نسبة (٧٥٪) من الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات المباشرة وغير المباشرة التي تحملها المكلف خلال الأعوام محل الاعتراض، وعلى سبيل الاسترشاد توضح الهيئة أنه جاء في الإقرارات المقدمة من المكلف أن الإيرادات الأخرى تمثل في عوائد قروض ومصروفات مستردة وأخرى، إضافة إلى ما جاء في اعتراضه من أنها فروقات عملية، وجميع هذه الإيرادات الأخرى لا يقابلها تكاليف مباشرة كما سبق إيضاحه، مع حفظ حق الهيئة في الأخذ بالإيرادات الأخرى الواردة في الإقرارات التي قدمها المكلف إذا كانت أكبر من الإيرادات الأخرى التي وردت في الربط، تطبيقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: (ب - يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي)، وتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلتحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم تقدير الربح على الإيرادات الأخرى المتمثلة في فرق العملات بنسبة (١٠٠٪)، في حين ترى الهيئة أن البند عبارة عن إيرادات فروق عملات وعوايد قروض ومصاريف مستردة فعلية لا يقابلها تكاليف مباشرة. وحيث استند المكلف في دعواه على المقارنة والقياس على أعمال أخرى لتبرير وجود تكاليف تقابل هذه الإيرادات، ولم يقدم بياناً مؤيداً بالمستندات لإثبات تلك التكاليف تمكن من مطالبتها بتقدير الأرباح من هذه الإيرادات بنسبة غير ما ذهب إليه الهيئة، وهي (١٠٠٪) واستناداً إلى المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٤ - إخضاع الأرباح التقديرية لضريبة الاستقطاع:

أ - وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف أن الهيئة العامة للزكاة والدخل استقطعت ضريبة على الأرباح الناتجة عن الربط التقديرية، وذلك دون سند من النظام، ويرى المكلف أن الربط التقديرية أصلاً يمثل عقوبة ومن ثم لا يجوز فرض عقوبة على العقوبة، مثل فرض الغرامة أو افتراض توزيعها وإخضاعها للضريبة المستقطعة.

إن الضريبة المستقطعة على الأرباح الموزعة كان من خلال المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية حيث تم تعريفها بموجب الفقرة رقم (٧) من نفس المادة بأنها أي توزيع من شركة مقيدة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة.

ومن النص السابق يتضح عدم انطباق المادة على حالة المكلف، حيث لم يتم تحويل أو توزيع أي مبالغ تحت حساب الأرباح. ومن ناحية أخرى أن الأرباح التقديرية الناشئة عن الربط التقديرية في ظل نسبة ربح افتراضية هي أرباح افتراضية وليس حقيقة حتى لو تم قبولها من بعض المكلفين، فما بني على باطل فهو باطل، وأن فرض الضريبة لا يعني على افتراض بل ينبغي أن يبني على اليقين.

وقد صدرت المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل بشأن مصادر الدخل، فما يعتبر مصدرًا للدخل يخضع للضريبة، ولم يكن من بينها الأرباح الموزعة، وقد ورد في الفقرة (٧) من نفس المادة: "مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيدة إلى مركزها الرئيس"، وما ورد بالفقرة (٨) من المادة نفسها نفسها مبالغ يدفعها مقابل خدمات تقدم بالكامل أو جزئياً بالمملكة، وهو ما لا ينطبق أيضاً على المكلف.

كما أن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل بشأن استقطاع الضريبة نصت في صدر المادة " وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر بالمملكة" ، ويتبين من ذلك اشتراط النظام ثبوت واقعة الدفع أو التمويل، حتى أن الفقرة (هـ) من المادة ذكرت "إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم." إذ أن النظام يشترط عملية الدفع، هذا فضلاً عن أن الأرباح تم احتسابها تقديرياً وبنسبة ربح عالية ولم يتم توزيعها أو دفعها للمركز الرئيس.

ولقد صدرت العديد من القرارات الصادرة عن اللجنة الاستئنافية التي تؤيد عدم استقطاع ضريبة عن هذه الأرباح ما دام لم يتم دفعها أو تحويلها للمركز الرئيس.

ولا يرى المكلف أن هناك ما يحمل الهيئة على إصدار الربط التقديرية ويعترض على ذلك جملة وتفصيلاً لأنه قد تعاون مع الهيئة العامة إلى أبعد الحدود من خلال تقديم صورة من مسودات القوائم المالية غير المدققة، بل أن الهيئة هي التي تقاعست عن الرد على خطابات المكلف المذكورة أعلاه سواء بالرفض أو القبول سيما فيما يتعلق بطلب مهلة.

ب - وجهة نظر الهيئة:

البيان	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤
الأرباح التقديرية	٥٧,٧٦٦,٥٦٧	١٢٨,٣٨٣,٤٨٢	٦٦,٤٨٧,٥٦٠	٩٨,٦٠٩,٨٢٦	١٦٦,٦٧٦,٦٢٦
يحسم الضريبة المستحقة	١١,٥٠٣,٣١٣	٢٠,٦٧٦,٦٩٦	١٣,٢٩٧,٥١٣	١٩,٧٣١,٩٦٠	٣٣,٣٥٠,٣٢٥
الأرباح الخاضعة للاستقطاع	٤٦,٢١٣,٢٥٣	١٠٢,٧٠٦,٧٨٠	٥٣,١٩٠,٠٥٢	٧٨,٨٨٧,٨٦١	١٣٣,٤٢١,٣٠٠
ضريبة الاستقطاع (%)	٢,٣١٠,٦٦٣	٥,١٣٥,٣٣٩	٢,٦٠٩,٥٠٣	٣,٩٤٤,٣٩٣	٦,٦٧١,٠٦٠

قامت الهيئة باستقطاع ضريبة على الأرباح التقديرية الخاصة بالمركز الرئيس بعد حسم ضريبة الدخل من صافي الأرباح التقديرية في ضوء ما نصت عليه المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وتوضح الهيئة أن المكلف لم يقدم الإقرارات الضريبية والدفاتر والمستندات التي يمكن الاعتماد عليها للتحقق من واقعة السداد وما في حكمها أو إمكانية تتبعها في السنوات اللاحقة، وذلك يؤدي إلى عدم توافر ما يعرف بخاصية التتبع التي تستلزمها معايير المراجعة السعودية لإمكانية تتبع القيود المحاسبية والتحقق من واقعة السداد للمركز الرئيس، وعليه فإن كامل الأحداث المالية للمكلف بالمملكة لا يتم قياسها وإثباتها محاسبياً طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المعترف عليها. وقد نص البند (ع) من الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أنه يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتني هذه المادة الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقاً لما تحدده اللائحة، وهو ما لم يتلزم به المكلف طبقاً للأسباب السابق إيضاحها.

وبخصوص ما أوضحته المكلف في الاعتراض المقدم منه من أنه لا يوجد توزيعات، فتوضح الهيئة أنه بمجرد الاتفاق على أسس المحاسبة التقديرية يجب إخضاع الأرباح الخاضعة للاستقطاع لضريبة الاستقطاع.

وقد تأيد إجراء الهيئة بالعديد من القرارات، ومنها القرار الاستئنافي رقم (١٠٩٨) لعام ١٤٣٢هـ، وتتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج - رأي الجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقيّة للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم استقطاع ضريبة على الأرباح المقدرة، في حين ترى الهيئة أنه في ظل عدم وجود مستندات ودفاتر نظامية لدى المكلف يمكن الاعتماد عليها للتحقق من واقعة السداد وما في حكمها؛ فإنه يجب إخضاع الأرباح الخاصة بالمركز الرئيس لاستقطاع الضريبة.

وبدراسة اللجنة لهذا البند اتضح الآتي:

- إخلال المكلف بمتطلبات المادة (٥٨) من نظام ضريبة الدخل، ومتطلبات المادة (٦١) من لائحته التنفيذية، ومتطلبات المادة (١) من نظام الدفاتر التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦١) وتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٦٩٩) وتاريخ ١٤١٠/٧/٢٩هـ، مما يصعب معه التتحقق من ادعاء المكلف بعدم تحويل أو توزيع أي مبالغ تحت حساب الأرباح.

- أن المكلف يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة لغير المقيم، مما يعني خضوع الأرباح الموزعة إلى المساهم غير المقيم والأرباح المحولة من المنشأة الدائمة إلى الأطراف المرتبطة لاستقطاع الضريبة، تطبيقاً للفقرة (٦) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وحيث رفضت اللجنة اعتراض المكلف في البند رقم (١) من هذا القرار، واستناداً لكل ما سبق؛ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٥ - غرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي بنسبة (%) ٢٥ :

أ - وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل أخصبت المكلف لغرامة عدم تقديم الإقرار بواقع (٢٥٪) من الضريبة التي تم احتسابها على أساس تقديري ولنسبة صافي ربح مرتفعة والتي تم الاعتراض عليها في البند السابق.

ويعرض المكلف على مبلغ الغرامة، وإلخضاعه لهذه الغرامة التي تم احتسابها على أساس تقديري، وإلى أن يصدر قرار نهائي في القضية بعد استئناف مرحلة التقاضي التي كفلها النظام، فإنه يتمسك باعتراضه على هذا البند.

وأضاف المكلف في مذكرة الإلحاقيّة بأن الاتصالات مع الهيئة لم تقطع وكل شيء تم تحت سمع وبصر الهيئة، كما أن الهيئة لم تطلب مستندات للتأكد من سداد الضريبة المستقطعة، علمًا بأن كل المعلومات كانت متوافرة تحت يد الهيئة، وقد تم تقديم النماذج وسدادها للهيئة.

ب - وجهة نظر الهيئة:

البيان	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م	٢٠١٣م	٢٠١٤م
ضريبة الدخل	١١,٥٠٣,٣١٣	٢٠,٦٧٦,٦٩٦	١٣,٣٩٧,٥١٣	١٩,٧٣١,٩٦٠	٣٣,٣٥٠,٣٢٥
غرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي (%) ٢٥	٢,٨٨٨,٣٢٨	٦,٤١٩,١٧٤	٣,٣٢٤,٣٧٨	٤,٩٣٠,٤٩١	٨,٣٣٨,٨٣١

قامت الهيئة بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي بنسبة (٢٥٪) من الفروقات الضريبية المستحقة على المكلف، تطبيقاً للمادة (٧٦/ب) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١٠/١٥هـ، والتي نصت على:

(ب) - في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، تفرض الغرامة الآتية عوًضاً عن الغرامة الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة إذا كانت الغرامة بمقتضى الفقرة (أ) تقل عن المبلغ المحدد بمقتضى هذه الفقرة:

١ - خمسة بالمائة (%) من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثة أيام من الموعد النظامي.

٢ - عشرة بالمائة (١٠ %) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثة أيام ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.

٣ - عشرون بالمائة (٢٠ %) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

٤ - خمسة وعشرون بالمائة (٢٥ %) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي).

وكذلك المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ، وتتمسك الهيئة بصحّة إجرائها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلتحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في اعتراف المكلف على مبلغ غرامة عدم تقديم الإقرار وإخضاعه لهذه الغرامة التي احتسب على الأرباح المقدرة، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقدم إقراراته الضريبية في موعدها النظامي، وأن الغرامة المفروضة كانت تطبيقاً لمتطلبات نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وحيث أذل المكلف بمتطلبات الفقرتين (أ) و(ب) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل، ولتجاوز المكلف المدة النظامية لتقديم إقراراته فإن الفقرة (ب) من المادة (٦٧) من نظام ضريبة الدخل تطبق على حالته، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراف المكلف على هذا البند.

٦ - غرامة إخفاء بنسبة (٢٥ %):

أ - وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على إخضاعه لغرامة الغش أو الإخفاء أو التجهيل، الواردة بالمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، حيث لا تنطبق عليه أي من الشروط الخمسة الواردة بالفقرة (ب) من المادة المذكورة، حيث لم يقدم حسابات أو مستندات غير حقيقة ولم يقدم إقراراً بعد، أو أي مستندات مزورة، وهو بعيد كل البعد عن هذه الحالات ولا تطبق عليه، كما لم يخالف المكلف المادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ولم يقدم أي معلومات غير صحيحة.

وأضاف المكلف أن الهيئة أظهرت تناقضها إذ أن الرابط قد اعتمد على المعلومات التي وردت بالقوائم المالية غير المدققة التي قدمها بقصد إثبات حسن النية.

كما لم يخف أي معلومات، ويثبت ذلك الإقرارات التي تم تقديمها؛ والتي اختارت منها الهيئة بعض البيانات لأنها أعلى مما ورد بالربط، وهذا ما تحرض الهيئة عليه دائماً، من خلال ذكرها أحقيتها في الرجوع بفتح الريوط.

ب - وجهة نظر الهيئة:

البيان	م٢٠١٠	م٢٠١١	م٢٠١٢	م٢٠١٣	م٢٠١٤
--------	-------	-------	-------	-------	-------

٣٣,٣٥٠,٣٢٥	١٩,٧٣١,٩٦٠	١٣,٢٩٧,٥١٣	٢٥,٦٧٦,٦٩٦	١١,٥٠٣,٣١٣	ضريبة الدخل
٨,٣٣٨,٨٣١	٤,٩٣٠,٤٩١	٣,٣٢٤,٣٧٨	٦,٤١٩,١٧٤	٢,٨٨٨,٣٢٨	غرامة إخفاء بنسبة ٢٥%

قامت الهيئة بفرض غرامة إخفاء بنسبة (٢٥%) تطبيقاً للمادة (٧٧/ب) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: (علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمائة (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة عن عدم تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات حقيقة أو الغش بقصد التهرب من الضريبة وعلى الأخص في الحالات التالية: ومنها ٤ - عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة). وهو ما ينطبق على المكلف، وتتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكورة الإلحاقيه للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم احتساب غرامة إخفاء، في حين ترى الهيئة أن الغرامة المفروضة كانت تطبيقاً لمتطلبات نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، واتضح للجنة أن الهيئة استندت في إجرائها للربط إلى العقود المقدمة من قبل المكلف، وهي ما تضمنتها مسودات القوائم المالية غير المدققة المقدمة للجنة، ولم يظهر الربط الضريبي الصادر عن الهيئة أي إيرادات أخرى خلاف تلك العقود، ومن جهة أخرى فقد قامت الهيئة بتزويد المكلف خطاب تسهيل لتمكينه من تيسير أعماله بعد أن حددت دفعات تحت الحساب، والتزم المكلف بسدادها.

واستناداً إلى الفقرة (ب) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة تأييد اعتراف المكلف على هذا البند.

٧ - غرامة التأخير:

أ - وجهة نظر المكلف:

يعترض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل بفرق الضريبة مع غرامة تأخير السداد بواقع (١٠%) عن كل (٣٠) يوم تأخير طبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، طبقاً لما يلي:

أن الخلاف مع الهيئة العامة للزكاة والدخل ليس على توقيع الغرامة إذا كان هناك فروقات ضريبة مستحقة، إنما الخلاف هو على توقيت توجيه الغرامة. ويرى المكلف أن ما استقر عليه العمل وقضاء اللجان سيمما اللجنة الاستئنافية هو احتساب غرامة على فرق الضريبة، عندما تصبح الضريبة مستحقة ومن تاريخ صدور قرار نهائي فيها.

وطبقاً للمادة (٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل فإن الضريبة تصبح نهائية ومستحقة الأداء في الحالات التالية:

- موافقة المكلف على الربط.
- عدم سداد المكلف المستحق عليه بموجب إقراره خلال الأجل النظامي.
- انتهاء الميعاد النظامي للاعتراض على الربط الضريبي أو الربط المعدل.
- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية، وذلك بعد الاستئناف عليه أو التظلم منه أمام ديوان المظالم.
- صدور قرار من ديوان المظالم ويكون ملزماً بصفته آخر مرافق التقاضي بين الهيئة العامة والمكلف.

ومما يؤكد ذلك فإن المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل نصت على: "أن الضريبة غير المسددة هي الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ الذي تم سداده ضمن الأجل النظامي"، بمعنى أن الضريبة بموجب الربط (النظام) تعني الربط في ضوء النظام وإدخال مواد النظام على إقرار المكلف، إلا أن الفقرة رقم (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية وبالغم من انسجامها مع المادة رقم (٧٦) من النظام في جزئها الأول إلا أنها وفي توسيع لا مبرر له ولم يرد بالنظام، فنصت على: "تعنى الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة العامة والتي أصبحت نهائية حسبياً هو وارد في الفقرة رقم (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعتبر عليها" إلى هذا الحد فإن الفقرة متفقة مع النظام، أما وقد ذكرت الفقرة: "حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد" فإن هذا التوسيع لا مبرر له، وكان ينبغي أن تتوقف المادة عن ذكر موعد استحقاق الغرامة، أو النص بأن تكون الغرامة من تاريخ صدور قرار نهائي ومتى أصبحت الضريبة مستحقة.

ويرى المكلف أن اللائحة التنفيذية أو بالأحرى معالي وزير المالية ليس له صلاحية إصدار تشريع إلا فيما يتم تفويضه فيه بموجب النظام الصادر من مرعية أعلى وهي المقام السامي، فاللائحة التنفيذية ينبغي ألا تنشئ أحكاماً وإنما تهدف إلى وضع الضوابط والإجراءات والشروط الالزمة لفهم النظام ووضعه موضع التنفيذ كما أن النظام الضريبي من الأنظمة الخاصة التي لا يجوز التوسيع فيها أو تفسيره على غير مراده أو بما يخالفه.

ومقتضى ما ورد أعلاه هو احتساب الغرامة عندما يصبح الالتزام بالضريبة نهائياً استناداً إلى ما ورد بالمادة رقم (٧٦) من نظام ضريبة الدخل والفقرة الثانية من المادة رقم (٧١) من اللائحة التنفيذية بعد إزالة ما ورد بها من تحديد بـ احتساب الغرامة الذي يعد توسعًا.

وإن إصدار الربط من جانب الهيئة العامة للزكاة والدخل واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف طرف اللجان والتظلم أمام ديوان المظالم يستغرق مدة طويلة تصل لسنوات حتى تنتهي مراحل التقاضي التي كفلها النظام.

وحيث إن الخلاف فني (موضوعي) حول خصوص معظم عناصر الربط التي لم يدر بشأنها نصوص نظامية تخضعها للضريبة من عدمه، بمعنى أن الخلاف لا تحكمه قواعد نظامية واضحة من النظام، فمن ثم لا يجوز احتساب غرامة تأخير، وإن جاز هذا فتكون بعد انتهاء مراحل التقاضي وصدور قرار نهائي في القضية.

ومن ناحية أخرى يجب التفريق بين الضريبة المستحقة غير المسددة الناتجة عن تعديلات تحكمها قواعد ونصوص نظامية أو التي وافق عليها المكلف وبين التعديلات التي تنتج عن اختلاف في وجهات النظر بين الهيئة العامة والمكلفين. وأكد المكلف ذلك بمذكرته الإلتحاقية.

ب - وجهة نظر الهيئة:

تم فرض غرامات التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة في الموعد النظامي بموجب المادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ الغرامة)، وكذلك طبقاً لأحكام المادة (٦٨) فقرة (١/ب) من اللائحة التنفيذية التي تنص على: تضاف إلى الغرامات الواردة في السداد، والمادة السابقة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير في الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة بـ التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة).

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة والمذكرة الإلحاقيّة للمكلف، تبين أنّ الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم احتساب غرامات تأخير السداد على فرق الضريبة، ويرى أنّ الخلاف فني ويرجع إلى فهم وتفسير أحكام نظام ضريبة الدخل؛ وأن تاريخ احتساب الغرامات يجب أن يكون من تاريخ صدور قرار نهائي بالضريبة، في حين ترى الهيئة أنّ فرض الغرامات إنما تم تطبيقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. وبتأمل اللجنة لفحوى اعتراف المكلف اتضحت الآتي:

-أن هذا الخلاف ليس خلّاماً فنيّاً، لأنّ المواد الواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية واضحة فيما يتعلق بالضريبة، وبناء على ذلك ولأنّ الغرامات تتبع أصلها؛ واستناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (١- ب) من المادة (٦٨) من لائحته التنفيذية يتضح أنّ الخلاف ليس متعلقاً بإشكالية حول فهم متطلبات نظام ضريبة الدخل.

-وأما ما يتعلق بطلب المكلف احتساب الغرامات من تاريخ صدور مطالبة الهيئة، وليس من تاريخ تقديم الإقرار؛ فإن المقصود بـ"استحقاق الضريبة" هي الضريبة المحسوبة؛ وفقاً لأحكام النظام والواجبة السداد خلال المدة النظامية. وقد تكرر في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وورد كلمة (المستحقة) و(الاستحقاق) في مواضع كثيرة، وتعني الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، فعلى سبيل المثال لا الحصر ورد في المادة الثامنة عشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل (البند ٣) ما يلي: "... فإن تاريخ استحقاق الضريبة، وتقديم الإقرار الضريبي، يكون خلال مائة وعشرين يوماً من تاريخ قفل الحسابات"، ومثل ذلك ورد في المادة السابعة والخمسين (البند٥)، كما ورد في المادة الرابعة والستين (البند ١، الفقرة ب) تعريف دقيق لمعنى الضريبة المستحقة؛ حيث نصت تلك المادة على أنه: " يقصد بالضريبة المستحقة عليه عن السنة الضريبية السابقة، الضريبة التي تم تحديدها وفقاً لأحكام النظام وهذه اللائحة"، وقد نصت المادة السابعة والستين (البند ٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على معنى الضريبة المستحقة؛ حيث عرفتها بأنّها المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وحددت بداية احتساب الغرامات بنصها على أن "تحسب الغرامة من تاريخ الموعود النظامي لتقديم الإقرار والسداد".

واستناداً لكل ما سبق؛ ترى اللجنة رفض اعتراف المكلف على هذا البند.

٨ - عدم حسم الضريبة المسددة تحت الحساب:

أ - وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأنّ الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تحسم ضريبة الدخل المسددة تحت الحساب وقدرها (٢٢) مليون ريال، بما سيكون له أكبر الأثر على قيمة الضريبة والغرامة.

ب - وجهة نظر الهيئة:

لا تمانع الهيئة من حسم أية ضرائب أو مبالغ مالية يتم إثبات سدادها من قبل المكلف مستندياً، وذلك عند تعديل الربط.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقيّة للمكلف تبين أنّ الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم الضريبة المسددة من الضريبة والغرامات المستحقة عليه، في حين لا تمانع الهيئة من حسم ما يثبت المكلف أنه قام بسداده، واتضح للجنة أنّ الربط الصادر عن الهيئة لم يتضمن حسم أي مبلغ مسددة من قبل المكلف، كما أنّ المكلف لم يقدم صوراً من إيصالات السداد لتلك المبالغ، مما ترى معه اللجنة تأييد اعتراف المكلف في حسم الضريبة المسددة والغرامات ذات العلاقة بناءً على اعتراض في حال تقديم ما يثبت ذلك للهيئة.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

- ١ - رفض اعتراف المكلف على إخضاع إيراداته للأرباح التقديرية؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٢ - رفض اعتراف المكلف على تقدير صافي الربح بنسبة (٢٥٪)؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٣ - رفض اعتراف المكلف على إخضاع الإيرادات الأخرى للأرباح تقديرية بنسبة (١٠٠٪)؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٤ - رفض اعتراف المكلف على استقطاع الضريبة على الأرباح المقدرة؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٥ - رفض اعتراف المكلف على فرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي بنسبة (٢٥٪)؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٦ - تأييد اعتراف المكلف على غرامة الإخفاء بنسبة (٢٥٪)؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٧ - رفض اعتراف المكلف على فرض غرامة التأخير؛ وفقاً لحيثيات القرار.
- ٨ - تأييد اعتراف المكلف على عدم حسم الضريبة والغرامات المسددة؛ وفقاً لحيثيات القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراف على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسبباً إلى اللجنة الاستئنافية الضريبية 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 مصريفي بها.

والله الموفق،