

(قرار رقم (٢٢) لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (١٤٣٨/٣/١٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٩هـ

على الربط الضريبي التقديري للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله، وبعد:

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

الدكتور/

وعضوية كل من:

وعضوية كل من:

الدكتور/ نائباً للرئيس

الأستاذ/ عضوا

الأستاذ/ عضوا

الأستاذ/ عضوا

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/؛ للنظر في اعتراض فرع شركة (أ) على الربط الضريبي التقديري للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م، المحال إلى اللجنة شفع خطاب الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (١٤٣٨/١٦/٢٠٢٦٦) وتاريخ ١٤٣٨/٧/٧هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (١٤٣٨/٣/١٩) وعلى محضر جلسة المناقشة المؤرخة في ١٤٣٨/٨/٢٥هـ، والتي حضرها كل من: الأستاذ/، والأستاذ/، والدكتور/ عن الهيئة، وحضر الأستاذ/ عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف بخطاب الهيئة رقم (١٤٣٧/١٦/١٠٧٨٦) وتاريخ ١٤٣٧/٧/١٩هـ، وورد اعتراض المكلف بوارد رقم (١٤٣٧/١٦/٥١٢٤٥) وتاريخ ١٤٣٧/٩/١٨هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقديمه مسبقاً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في البنود الآتية:

- ١ - إخضاع إيرادات الفرع للأرباح التقديرية.
- ٢ - صافي نسبة الربح التقديري (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 عقدين؛ وهما:

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

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

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

والتزامًا من المكلف بالأنظمة المعمول بها تم إخطار الهيئة العامة للزكاة والدخل كتابيًا بخطاب أفصح فيه عن العقود التي يقوم بتنفيذها، وطلب شهادة أو خطاب تسهيل أعمال حتى يتسنى له التعامل مع الجهات الحكومية.

وعلى إثر ذلك قام فريق من الهيئة بزيارة المكلف في ١٠/٨/١٤٣٦هـ الموافق ٢٨/٥/٢٠١٥م لبيان حاجة المكلف لخطاب تسهيل، وتم إخطار الفريق في محضر أعمال الزيارة بأن أمور المكلف معطلة بعد أن قامت وزارة بإيقاف 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 ٢٠١٥/٠٩/٠٦م، وفي سابقة لم يعهدها من قبل طلب الفريق عمل محضر أعمال أو اجتماع على أوراق المكلف، علمًا بأن المتبع 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 المترتبة عليه طبقًا لنشاطه في ضوء نظام ضريبة الدخل المعمول به، وتم الاتفاق على سداد مبلغ (٢٢) مليون ريال تحت حساب الضريبة.

ونظرًا لأن القوائم المالية قد تتأخر فقد بادر المكلف بتسديد مبلغ (٢٢) مليون ريال الذي كان قد اتفق على دفعه في زيارة الفريق الميداني، وطلب المكلف بخطابه رقم (٣٦٧/١٥) في ٢٠١٥/١٠/٠٤م 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 تقديري.

ويرى المكلف أن الهدف الأكبر ومحصلة تقديم الحسابات أو الإقرارات هو الوصول إلى الضريبة الحقيقية 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 (١٤٣٧/١٦/٢٥١٥) وتاريخ ١٤٣٧/٠٤/٢٤هـ الموافق ٢٠١٦/٠١/٢٤م مع التهديد بإجراء الربط التقديري، بالرغم من أن الهيئة لم تظهر تعاونًا بالقدر الكافي مع خطابات المكلف، وقد تجلّى ذلك من عدم الرد على أطروحاته بموجب خطاب رقم (٤٨/١٦) وتاريخ ١٤٣٧/٠٥/١٣هـ الموافق ٢٠١٦/٠٢/٢٢م 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 أيضًا تم إخطار الهيئة العامة للزكاة والدخل بطلب وبجاجة المكلف إلى مهلة أخرى حتى ٢٠١٦/٠٧/٣١م ولم ترد الهيئة على طلبه.

وإحساسًا من المكلف بالمسؤولية والتزامه وحرصه على تنفيذ النظام وبموجب الخطاب رقم (٥٨/١٦) وتاريخ ١٤٣٧/٠٥/٢٢هـ الموافق ٢٠١٦/٠٣/٠٢م 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 ربطًا تقديريًا بموجب القوائم المالية غير المدققة، وذلك بالرغم من التعاون الواضح من جانب المكلف، سيما سداد ضريبة دخل تحت الحساب والاستمرار في استقطاع باقي الضريبة وتوريدها 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 ربطًا تقديريًا عن الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م وإخضاع إيرادات المكلف من العقود لصافي أرباح تقديرية (٢٥%)، ودون الإخلال بالاعتراض على الربط التقديري 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، وردًا 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 تجاوبًا وتعاونًا والتزامًا 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 النظامية وللدخول من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري، وعددت المادة على سبيل الحصر والتي يمكن استعراضها فيما يلي:

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

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

(ت) عدم التمكن 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 نظامية 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 تخضعه للربط التقديري.

وفي مذكرة المكلف الإلحاقية أفاد أنه لا يقع تحت طائلة المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وأن تقدير الأرباح مجحف 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 وسدد ضريبة دخل تحت الحساب، واستمر في استقطاع وتوريد الضريبة.

كما أضاف أنه إذا كان هدف الهيئة هو الخوف من ضياع حقوق الخزينة العامة للدولة، فإنه قد سدد مبالغ كبيرة تحت حساب ضريبة الدخل، واستمر في استقطاع الضريبة على الدفعات الخارجية وتوريدها 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 تعاونت بشكل أو بآخر بمنح المكلف خطابات تسهيل لتسيير أعماله، فقد تعاون المكلف بنفس القدر أو أكثر التزامًا منه بالنظام وسدد ضريبة تحت الحساب، كما قدم قوائم مالية غير مدققة دليلًا 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 التقديري	٥٦,٩٤٣,٤٢٨	١٠٥,١٨٤,٦٧٢	٦٦,٤٨٧,٥٦٥	٩٥,٩٧٥,٤٧٧	١٦٤,٤٩٦,٣٩٨
الضريبة	١١,٣٨٨,٦٨٦	٢١,٠٣٦,٩٣٤	١٣,٢٩,٥١٣	١٩,١٩٥,٠٩٥	٣٢,٨٩٩,٢٨٠

توضح الهيئة أن المكلف لم يقدم إقراراته الضريبية في مواعيدها النظامية، وإنما قدمها بعد إخطاره بالربط الضريبي بموجب خطابه الوارد للهيئة برقم (١٤٣٧/١٦/٥١٤٣٧) وتاريخ ١٤٣٧/٩/٢١ هـ عن الأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م وهذا مخالف لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ 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 إذا لم يقدم المكلف إقراره).

كما نصت الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل الخاصة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي على: (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته).

كما نصت الفقرة (٣/أ) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ على: (يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللمحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري 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 التقديري، 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، يتبين أن المكلف لم يقدم إقراراته في المواعيد 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، وأضاعه ذلك الحق على نفسه طوعية ولعدة سنوات إلى أن قدمها بعد استلامه الربط التقديري، مع العلم أنه سبق لفريق من الهيئة زيارة المكلف ميدانياً بتاريخ ١٤٣٦/٨/١٠ هـ لحثه على تقديم الإقرارات الضريبية ولم يقدمها حتى تاريخ الربط، كما أن للهيئة الحق في الربط التقديري على المكلف الذي لا يلتزم بتقديم إقراره في المواعيد النظامية.

وعليه فإن الهيئة لم تقبل الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلف وتتمسك بالربط التقديري وذلك تطبيقاً لما سبق إيضاحه من مواد نظامية، وما قامت به الهيئة لا يعد إهدار للحسابات أو إلغاء للقوائم المالية، وإنما تنفيذاً للنصوص النظامية

الصريحة، مع حفظ حق الهيئة في الأخذ بالإيرادات الواردة في القرارات التي قدمها المكلف إذا كانت أكبر من الإيرادات التي وردت في الربط تطبيقاً لأحكام الفقرة (ب) من المادة (٦٥) 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 الاستثنائي رقم (١٤٥٧) لعام ١٤٣٦هـ، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية 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 ومطالبته بتقديمها، وبالاطلاع اللجنة على محضر اجتماع ممثلي المكلف والهيئة المؤرخ في ١٠/٨/١٤٣٦هـ 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 يحتج بها التاجر المحترف، واستناداً إلى المادة (٥٨) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (٥) من المادة (٦٠) من ذات النظام، والفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والمادة (١) من نظام الدفاتر التجارية، ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على محاسبته تقديرياً.

٢ - صافي نسبة الربح التقديري (٢٥٪):

أ - وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أنه بالإضافة إلى إخضاع الهيئة إيرادات الفرع للربط التقديري، ودون إدخال بأصل اعتراض المكلف على الربط التقديري فإن الهيئة قد بالغت في نسبة صافي الربح التقديري 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 مصاحبة للمواد الموردة بالإضافة إلى الأعمال المدنية، ويؤكد ذلك أن عقد الفرع مع وزارة بشأن مشروع يشتمل على أعمال مدنية.

ودون الإدخال بأصل الاعتراض على الربح التقديري فإن المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية حددت نسبة صافي الربح التقديري لبعض الأنشطة والأعمال، وإذا ما تم تصنيف أعمال الفرع طبقاً لطبيعة العقود التي ينفذها المكلف أو الترخيص أو السجل التجاري يتضح أنها تندرج تحت الفئة رقم (٩) من الفقرة (٤) 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 التقديري أو نسبة الربح.

ومن ناحية أخرى، وبعد انتهاء أعمال التدقيق وإصدار القوائم المالية والتصريح عن المواد الموردة إيراداً ومصرفاً ربما تنخفض هذه النسبة تماماً، ومهما كانت النتائج فإن المكلف يؤكد اعتراضه على إخضاع إيراداته للربط التقديري.

ويفيد المكلف بمذكرته الإلحاقية أن الهيئة أخضعت إيراداته من النشاط لصافي أرباح (٢٥%) بالرغم من أن عقودها وباعترااف الهيئة بمذكرتها تشتمل على أعمال وصنفها ضمن الأعمال الخدمية رغم احتياجها لقطع الغيار والعمالة المدربة المتخصصة، وأن المكلف لا يوافق على هذا الفهم ولا تصنيف عقودها 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 (١٥%) وتم تعديل المادة بالقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) في ١٨/٥/١٤٣٥ هـ، وكما يتضح من ظاهر التعديل أنه كان للتخفيف على المكلفين وتحديد نسبة التقدير الجزافي وفق الفقرة (٤) من نفس المادة، والتي يتضح منها أن نسبة الأرباح التقديرية لنشاط المقاولات في مجال الأعمال الإنشائية التي تنتمي 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%). أضف إلى ذلك أن موضوع العقود توريد وأعمال أخرى مصاحبة وكان يجب إخضاع الأعمال المصاحبة فقط بالتصريح عن المواد إيرادًا ومصرورًا.

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 ١٩/٧/١٤٣٧ هـ والقوائم غير المدققة تم تقديمها في ٢٢/٥/١٤٣٧ هـ، أي قبل إصدار الربط، علمًا بأنه تم تقديم الإقرارات تبعًا لنظام الإيراد فيما بعد بتاريخ ١٨/٩/١٤٣٧ هـ الموافق ٢٣/٦/٢٠١٦ م.

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 بتخفيض هذه النسبة إلى (١٠%) حيث أن عقودها تصنف على أنها عقود مقاولات إنشائية تخضع لأرباح تقديرية بواقع (١٠%) طبقًا للنظام.

ب - وجهة نظر الهيئة:

تم تحديد نسبة صافي الربح التقديري بواقع (٢٥%) من إيرادات المكلف طبقًا لأحكام الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، التي انتهت إلى أنه يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقًا لما يتوفر 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 من المكلف أن نشاطه يشتمل على أعمال التركيبات والتدريب والصيانة في مجال وهي أنشطة خدمية ذات نسبة صافي أرباح عالية، وتوضح الهيئة أن تقدير نسبة صافي الأرباح هو حق من حقوقها من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية، وللد من حالات التهرب الضريبي.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية 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 وفقًا لما ورد في اعتراض الأساسي خضوعه إلى صافي أرباح تقديرية بنسبة (١٥%) بدلًا من (٢٥%)، في حين ذكر في جلسة النقاش والمذكرة الإلحاقية أن نسبة صافي الأرباح التقديرية هي (١٠%) دون الإخلال بما ورد في البند (أولًا) 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 العقدين وهو العقد المبرم مع وزارة لمشروع بقيمة (٨٠٠٤٦٠٠٠٠٠٠٠٠ ريال اتضح أن الغرض منه طبقًا 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 غلبت الأعمال الاستشارية والفنية والتدريبية والتصاميم 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 ، واستنادًا إلى الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي حددت الحد الأدنى لنسبة الأرباح التقديرية التي يتم تحديدها وفقًا لما يتوافر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، ولكل 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 أخضعت الإيرادات الأخرى لصافي أرباح بواقع (١٠٠٪) المتمثلة في فروقات العملة الدائنة التي تنتج عن العمليات الفعلية اليومية، وليست تقييماً للأرصدة، حيث يقوم المكلف بتثبيت السعر بالدفاتر لأي عملة بالمقارنة بين السعر المعلن للعملة هذا اليوم والسعر المثبت بالدفاتر ومن ثم ينتج فرق السعر الذي يكون مرة مدين وأخرى دائن، ويتم عمل مقاصة بين فروق العملة المدينة (تكلفة) وفروق العملة الدائنة (إيراد)، ويحتسب الفرق إما تكلفة أو إيراد بقائمة الدخل، ودون الإخلال باعتراض المكلف على إخضاع الإيرادات الأخرى منفردة، فإن اللائحة التنفيذية عند تقدير نسبة الأرباح التقديرية عن الأتاوة أو الربع مثلاً (٧٥٪) ونسبة صافي الأرباح التقديرية لأتعاب الإدارة (٨٠٪) ومعنى هذا أن أي إيراد لا بد أن تقابله تكلفة، فأتعاب 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 يقابله تكلفة، وأن ما ورد بمذكرة الهيئة من حسم (٧٥٪) كمصاريف يدين الهيئة نفسها حيث أخضعت هذا الإيراد إلى صافي أرباح (١٠٠٪)، إن أتعاب الإدارة والأتاوة والربع 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 والقوائم 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	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م	٢٠١٣م	٢٠١٤م
الإيرادات الأخرى	٨٢٣,١٣٩	٢٣,١٩٨,٨١٠	-	٢,٦٣٤,٣٤٩	٢,٢٨٠,٢٢٨
الضريبة	١٦٤,٦٢٨	٤,٦٣٩,٦٧٢	-	٥٢٦,٨٧٠	٤٥٦,٠٤٦

جاء في اعتراض المكلف أن هذه الإيرادات الأخرى تتمثل في فروقات عملة دائنة ونواتجة عن عمليات فعلية يومية وليست 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 تتمثل في عوائد قروض ومصروفات مستردة وأخرى، إضافة إلى ما جاء في اعتراضه من أنها فروقات عملة دائنة فعلية، 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 (٦٥) 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 الضريبي إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي)، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية 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 وعوائد 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 بياناتاً مؤيداً بالمستندات لإثبات تلك التكاليف تمكن من مطالبة 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 التقديري، وذلك دون سند من النظام، ويرى المكلف أن الربط التقديري 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 مقيمة 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 التقديري في ظل نسبة ربح افتراضية هي أرباح افتراضية وليست حقيقية حتى لو تم قبولها من بعض المكلفين، فما بني على باطل فهو باطل، وأن فرض الضريبة لا يبنى على افتراض بل ينبغي أن يبنى 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 مقيمة إلى مركزها الرئيس"، وما ورد بالفقرة (٨) من المادة نفسها مبالغ يدفعها مقيم 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"، ويتضح 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 الاستثنائية 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 التقديري 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	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م	٢٠١٣م	٢٠١٤م
الأرباح التقديرية	٥٧,٧٦٦,٥٦٧	١٢٨,٣٨٣,٤٨٢	٦٦,٤٨٧,٥٦٥	٩٨,٦٠٩,٨٢٦	١٦٦,٧٧٦,٦٢٦
يحسم الضريبة المستحقة	١١,٥٥٣,٣١٣	٢٥,٦٧٦,٦٩٦	١٣,٢٩٧,٥١٣	١٩,٧٢١,٩٦٥	٣٣,٣٥٥,٣٢٥
الأرباح الخاضعة للاستقطاع	٤٦,٢١٣,٢٥٣	١٠٢,٧٠٦,٧٨٥	٥٣,١٩٠,٠٥٢	٧٨,٨٨٧,٨٦١	١٣٣,٤٢١,٣٠٠
ضريبة الاستقطاع (٥%)	٢,٣١٠,٦٦٣	٥,١٣٥,٣٣٩	٢,٦٥٩,٥٠٣	٣,٩٤٤,٣٩٣	٦,٦٧١,٠٦٥

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 المتعارف عليها. وقد نص البند (٤) من الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أنه يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقاً لما تحدده اللائحة، وهو ما لم يلتزم به المكلف طبقاً للأسباب السابق إيضاحها.

وبخصوص ما أوضحه المكلف في الاعتراض المقدم منه من أنه لا يوجد توزيعات؛ فتوضح الهيئة أنه بمجرد الاتفاق على أسس المحاسبة التقديرية يجب إخضاع الأرباح الخاصة بالمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع.

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

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية 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 (٥٦) من لائحته التنفيذية، ومتطلبات المادة (١) من نظام الدفاتر التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦١/م) وتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧ هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٦٩٩) وتاريخ ١٤١٠/٧/٢٩ هـ، مما يصعب معه التحقق من ادعاء المكلف بعدم تحويل أو توزيع أي مبالغ تحت حساب الأرباح.

- أن المكلف يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة لغير المقيم، مما يعنى 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 أخضعت 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.

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

وأضاف المكلف في مذكرته الإلحاقية بأن الاتصالات مع الهيئة لم تنقطع وكل شيء تم تحت سمع وبصر الهيئة، كما أن الهيئة لم تطلب مستندات للتأكد من سداد الضريبة المستقطعة، علماً 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	١١,٥٥٣,٣١٣	٢٥,٦٧٦,٦٩٦	١٣,٢٩٧,٥١٣	١٩,٧٢١,٩٦٥	٣٣,٣٥٥,٣٢٥
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 (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، والتي نصت على:

(ب - في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، تفرض الغرامة الآتية عوضًا 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 (٥%) من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يومًا من الموعد النظامي.

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

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

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

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

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في اعتراض المكلف على مبلغ غرامة عدم تقديم الإقرار وإلخضاعه 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 أخل المكلف بمتطلبات الفقرتين (أ) و(ب) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل، ولتجاوز المكلف المدة النظامية لتقديم إقراره فإن الفقرة (ب) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل تنطبق على حالته، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض 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 حقيقية ولم يقدم إقرارًا بعد، أو أي مستندات مزورة، وهو بعيد كل البعد عن هذه الحالات ولا تنطبق 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 الربط 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 تحرص الهيئة عليه دائمًا، من خلال ذكرها أحقيتها في الرجوع بفتح الربوط.

ب - وجهة نظر الهيئة:

البيان	٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠١٢م	٢٠١٣م	٢٠١٤م
--------	-------	-------	-------	-------	-------

ضريبة الدخل	١١,٥٥٣,٣١٣	٢٥,٦٧٦,٦٩٦	١٣,٢٩٧,٥١٣	١٩,٧٢١,٩٦٥	٣٣,٣٥٥,٣٢٥
غرامة الإخفاء بنسبة ٢٥%	٢,٨٨٨,٣٢٨	٦,٤١٩,١٧٤	٣,٣٢٤,٣٧٨	٤,٩٣٠,٤٩١	٨,٣٣٨,٨٣١

قامت الهيئة بفرض غرامة إخفاء بنسبة (٢٥%) تطبيقًا 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 بالمئة (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة عن عدم تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات حقيقية 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 إجراءاتها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم احتساب غرامة إخفاء، في حين ترى الهيئة أن الغرامة المفروضة كانت تطبيقًا لمتطلبات نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، واتضح للجنة أن الهيئة استندت في إجراءاتها 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.

واستنادًا إلى الفقرة (ب) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة تأييد اعتراض 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 (١%) عن كل (٣٠) يوم تأخير طبقًا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، طبقًا لما يلي:

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

وطبقًا 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 الموعد 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 ملزمًا بصفته آخر مراحل 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 سداؤه 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 وبالرغم من انسجامها مع المادة رقم (٧٦) من النظام في جزئها الأول إلا أنها وفي توسع 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 حسبما هو وارد في الفقرة رقم (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض 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 التوسع 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 مرجعية أعلى وهي المقام السامي، فاللائحة التنفيذية ينبغي ألا تنشئ أحكاماً وإنما تهدف إلى وضع الضوابط والإجراءات والشروط اللازمة لفهم النظام ووضعه موضع التنفيذ كما أن النظام الضريبي من الأنظمة الخاصة التي لا يجوز التوسع فيه 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 بدء احتساب الغرامة الذي يعد توسعاً.

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 خضوع 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 فإنه 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 الإلحاقية.

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 بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، وكذلك طبقاً لأحكام المادة (٦٨) فقرة (١/ب) من اللائحة التنفيذية التي تنص على: تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة).

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم احتساب غرامات تأخير السداد على فرق الضريبة، ويرى أن 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 أن فرض الغرامات إنما تم تطبيقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. وبتأمل اللجنة لفحوى اعتراض المكلف اتضح الآتي:

- أن هذا الخلاف ليس خلافاً فنياً؛ لأن المواد الواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية واضحة فيما يتعلق بالضريبة، وبناء على ذلك ولأن الغرامة تتبع أصلها؛ واستناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (١) - (ب) من المادة (٦٨) من لائحته التنفيذية يتضح أن 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 (البند ٥)، 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 عرفت أنها المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وحددت بداية احتساب الغرامات بنصها على أن "تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد".

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

٨ - عدم حسم الضريبة المسددة تحت الحساب:

أ - وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأن 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 تمنع 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 الإلحاقية للمكلف تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم الضريبة المسددة من الضريبة والغرامات المستحقة عليه، في حين لا تمنع الهيئة من حسم ما يثبت المكلف أنه قام بسداده، واتضح للجنة أن الربط الصادر عن الهيئة لم يتضمن حسم أي مبالغ مسددة من قبل المكلف، كما أن المكلف لم يقدم صوراً من إيصالات السداد لتلك المبالغ، مما ترى معه اللجنة تأييد اعتراض المكلف في حسم الضريبة المسددة والغرامات ذات العلاقة بنود الاعتراض في حال تقديم ما يثبت ذلك للهيئة.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

- ١ - رفض اعتراض المكلف على إخضاع إيراداته للأرباح التقديرية؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٢ - رفض اعتراض المكلف على تقدير صافي الربح بنسبة (٢٥%)؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٣ - رفض اعتراض المكلف على إخضاع الإيرادات الأخرى لأرباح تقديرية بنسبة (١٠٠%)؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٤ - رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على الأرباح المقدرة؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٥ - رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي بنسبة (٢٥%)؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٦ - تأييد اعتراض المكلف على غرامة الإخفاء بنسبة (٢٥%)؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٧ - رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير؛ وفقاً لحثيات القرار.
 - ٨ - تأييد اعتراض المكلف على عدم حسم الضريبة والغرامات المسددة؛ وفقاً لحثيات القرار.
- علمًا بأنه يحق لمن له اعتراض 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 مصرفي بها.

والله الموفق،،،