

(قرار رقم ٢ لعام ١٤٣٨ هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)

برقم (٣٧/٢٩)

على الربط الضريبي الإضافي للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد: -

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٢/٧ هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على الربط الضريبي الإضافي للأعوام من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٧/١٦/١٧٨١٧ وتاريخ ١٤٣٧/٩/٢٩ هـ، وعلى ما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين، وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/١/١٥ هـ التي حضرها عن الهيئة كل من وذلك بموجب خطاب سعادة مدير عام الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ١٤٣٨/١٦/١٠١٩ وتاريخ ١٤٣٨/١/١٠ هـ، وحضرها عن المكلف كل من وبموجب التفويض المصادق عليه من الغرفة التجارية الصناعية بالرياض رقم بدون وتاريخ ٢٠١٦/١٠/١١م.

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت الهيئة المكلف بالربط بخطابها رقم ١٤٣٧/١٦/١٥٥٥ وتاريخ ١٤٣٧/٣/٣ هـ واعتراض المكلف على الربط بخطابه الوارد للهيئة برقم ١٤٣٧/١٦/١٠٦٨٥ وتاريخ ١٤٣٧/٥/٢ هـ، وحيث إن الاعتراض قُدم خلال المدة النظامية مسبقاً ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على محورين

المحور الأول ويتمثل في البندين التاليين:

١- إعادة فتح الربط لعام ٢٠٠٤م.

٢- عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٧م.

المحور الثاني ويتمثل في البنود التالية:

١- الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات لعام ٢٠٠٤م.

٢- الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٥م.

٣- الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٦م.

٤- الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٧م.

٥- تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروق المشتريات.

٦- غرامة تأخير السداد.

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من المكلف والهيئة ورأي اللجنة:

المحور الأول وبنوده:

١- إعادة فتح الربط لعام ٢٠٠٤م.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه أعلاه:

"لقد حدد القرار الوزاري الضوابط التي يحق على أثرها للمصلحة إعادة فتح باب الربط دون التقيد بمدة محددة، وهذه الضوابط على سبيل التحديد ما يلي:

١- عندما يثبت تهرب المكلف من دفع كل أو بعض الضريبة أو الزكاة الشرعية.

٢- ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي.

٣- وجود أخطاء مادية أو حسابية في الربط النهائي وتقوم المصلحة بتصحيحها من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب من المكلف أو نتيجة ملاحظة وردتها من ديوان المراقبة العامة نظرًا لأن هذا الإجراء لا يغير من المفهوم الذي تم الربط على أساسه كما أنه لا يضيف أية عناصر موضوعية جديدة غير واردة في الربط الأصلي".

كما حدد نفس القرار الوزاري ضوابط فتح باب الربط خلال مدة خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة، وهذه الضوابط على سبيل التحديد كما يلي:

١- الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.

٢- وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقًا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها".

وبالنظر للضوابط أعلاه، يتبين أنها لا تنطبق بأي شكل على الشركة لا سيما وأنه لم تظهر بيانات أو معلومات جديدة للمصلحة لم تكن معلومة لها عند إجراء الربط الأصلي حيث إن الإقرار كان مقدمًا للمصلحة ولم يتم البت فيه إلا بعد مرور المدة النظامية للتقادم".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أعلاه ذكر فيها التالي نصًا:

"وجهة نظر الهيئة:

١- توضح الهيئة للجنة الموقرة أن الربط المعترض عليه من قبل المكلف هو ربط إضافي تم بناءً على ملاحظة من ديوان المراقبة العامة بخطابهم رقم (٥٨٤١/٣/٣) وتاريخ ١٤٣١/٣/٢٩ هـ والوارد للهيئة بتاريخ ١٤٣١/٤/١٤ هـ، والذي أكد على وجود استيرادات باسم الشركة طبقًا لبيان الجمارك للعام ٢٠٠٤م أقل مما ورد بالحسابات بمبلغ (١,٥٩٣,٢٥٤) ريالاً، وعدم وجود مشتريات خارجية بالحسابات بينما هناك استيرادات طبقًا لبيان الجمارك للأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٧م بلغت قيمتها كالتالي:

٢٠٠٤م ٢٠٠٥م ٢٠٠٦م ٢٠٠٧م

مشتريات خارجية كالبيان الجمركي ١,٣٥٩,٨٨٣ ٢,٣٦٢,٦١٧ ٣,٦١١,٢٥١ ٧٨٣,٢٧٨

٢- لقد تم الربط الإضافي على الشركة في ضوء أحكام المادة (٦٢) فقرة (ج) من النظام الضريبي التي تنص على أنه ((إذا اتضح للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة يجوز للهيئة إجراء ربط إضافي على المكلف وتشعر الهيئة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض)) وكذلك في ضوء أحكام الفقرة (ب) من المادة (٦٥) من النظام التي تنص على أنه ((يحق للهيئة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي)) وأن ما حدث هنا في حالة الشركة أنها قدمت إقراراتها الضريبية عن الأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م غير مكتملة حيث تبين من خلال خطاب ديوان المراقبة العامة المشار إليه أعلاه وجود استيرادات لم تصرح عنها الشركة ضمن إقراراتها عند تقديمها للهيئة في مواعيدها النظامية، كما أن القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ الذي تسترشد به الشركة في اعتراضها نص في الفقرة (٢/أولاً) منه على حق الهيئة بإعادة فتح الربط النهائي دون التقيد بمدة محددة عند ظهور بيانات أو معلومات لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، وهذا ما حدث في الحالة التي نحن بصدها حيث إن البيانات والمعلومات المتعلقة باستيرادات الشركة لم تكن معلومة لدى الهيئة عند إجراء الربط الأصلي كما أنها لم ترد ضمن إقرارات الشركة التي تم الربط على الشركة من خلالها في حينه. وعلى ضوء ذلك فإننا نؤكد على التمسك بحق الهيئة في إعادة فتح الربط عن الأعوام ٢٠٠٤م/٢٠٠٧م في ضوء ما ورد بمواد النظام الضريبي والقرار الوزاري المشار إليهما أعلاه.

وجهة نظر الشركة:

(١) إعادة فتح الربط لعام ٢٠٠٤:

١- أكدت الهيئة في ردها على اعتراض الشركة المحال للجنة الموقرة على أقيقتها في إجراء الربط الإضافي لعام ٢٠٠٤ في ضوء أحكام المادة (٦٢) فقرة (ج) وكذلك في ضوء أحكام المادة (٦٥) فقرة (ب) من النظام الضريبي (على الرغم من أن كليهما لا ينطبق من الأساس على عام ٢٠٠٤)، حيث نصت الفقرة (ب) من المادة (٦٥) على ما يلي:

"يحق للهيئة 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"

فيما يخص هذا النص تحديداً، تود الشركة أن تؤكد أن المشرع قد أعطى الهيئة الحق في إعادة فتح الربط وفقاً للضوابط المذكورة إذا كان المكلف قد قام بأي من تلك الإجراءات بقصد التهرب الضريبي وهو ما لم يحدث من الأساس، كما أنه من غير المنطقي أن تكون الشركة قد قصدت التهرب من الضريبة ثم قدمت بيانات كاملة في ردها على استفسارات الهيئة وهو ما اعتمدت عليه الهيئة عند إجراء الربط الإضافي.

٢- كما تتمسك الشركة باعتراضها على إجراء الهيئة نظراً لأن أحكام المواد المشار إليها أعلاه لا تنطبق على عام ٢٠٠٤ وذلك حسب نص المادة (٨٠) فقرة (ب) من النظام الضريبي والتي نصت على ما يلي:

"يسري هذا النظام على السنوات الضريبية التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه، أما السنوات الضريبية التي تبدأ في أو قبل تاريخ نفاذه، فتسري عليها الأنظمة الضريبية النافذة قبل صدور هذا النظام"

وعليه، فإن الأساس النظامي الذي اعتمدت عليه الهيئة لإجراء الربط الإضافي لا ينطبق جملةً وتفصيلاً على عام ٢٠٠٤ حيث إن إجراء ربط إضافي لعام ٢٠٠٤ يجب أن يتم في ضوء القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) بتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ (مرفق رقم ٢).

٣- أفادت الهيئة بأن القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) قد نص في الفقرة (٢ / أولاً) منه على حق الهيئة بإعادة فتح الربط النهائي دون التقيد بمدة محددة عند ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط

الزكوي أو الضريبي، وهو ما أشارت إليه الهيئة على اعتبار أن البيانات والمعلومات المتعلقة باستيرادات الشركة لم تكن معلومة لدى الهيئة عند إجراء الربط الأصلي.

بهذا الخصوص، تتمسك الشركة بوجهة نظرها في الاعتراض على إجراء الهيئة، فكما سبق وذكرنا في اعتراض الشركة المقدم للهيئة فإن القرار الوزاري قد حدد الضوابط التي يحق على أثرها للهيئة إعادة فتح باب الربط دون التقييد بمدة محددة، منها ما يلي:

"٢- ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي."

وبالرجوع إلى وجهة نظر الهيئة حسب خطاب الإحالة إلى مقام اللجنة الموقرة، نجد أن الهيئة قد اعتبرت أن ملاحظة ديوان المراقبة العامة والتي أخطرت بها الهيئة منذ عام ١٤٣١ هـ بوجود استيرادات باسم الشركة طبقاً لبيان الجمارك لعام ٢٠٠٤ هي بيانات جديدة، وكما هو معلوم للجميع فإن بيانات الجمارك ليست جديدة على المجتمع الضريبي في المملكة وهي متاحة ومتوفرة بحيث يمكن للهيئة الاطلاع عليها في أي وقت من خلال قنوات الاتصال الإلكترونية المفتوحة بينها وبين مصلحة الجمارك أو من خلال طلب البيان الجمركي خطياً من مصلحة الجمارك حتى قبل إجراء الربط الأصلي.

لذا، فكان من الأولى أن تأخذ الهيئة بيان الجمارك المشار إليه بعين الاعتبار عند إجراء الربط الأصلي وذلك بافتراض (والفرض غير الواقع) أن هناك أرباباً لم يتم إخضاعها للضريبة، وعليه فإنه من غير المنطقي اعتبار بيان الجمارك مصدرًا جديدًا للمعلومات يجيز للهيئة إعادة فتح الربط، لا سيما وأنه قد صدر ربط نهائي لعام ٢٠٠٤ وتم تسويته في عام ٢٠٠٨ كما أشرنا في مذكرة الاعتراض المقدمة للهيئة.

٤- وفقاً لوجهة نظر الهيئة، فإنه قد تم إصدار الربط الإضافي لعام ٢٠٠٤ بناءً على ملاحظة ديوان المراقبة العامة الواردة لها بتاريخ ١٤٣١/٤/١٤ هـ وقد أصدرت الهيئة ربطها الإضافي بتاريخ ١٤٣٧/٣/٣ هـ أي بعد ما يقارب ست سنوات كاملة وهو ما يفوق المدة النظامية للربط الضريبي والمحددة بخمس سنوات، وبالأخذ في الاعتبار أن الهيئة قد أصدرت عدة استفسارات للشركة كان آخرها بتاريخ ١٤٣٥/٧/٩ هـ تتساءل الشركة لماذا لم تصدر الهيئة ربطها الإضافي حتى يوم ١٤٣٧/٣/٣ هـ على الرغم من أن الشركة قد ردت على آخر استفسار للهيئة بهذا الخصوص بتاريخ ١٤٣٥/٨/١٤ هـ حيث إنه في هذه الحالة لا يحق للهيئة فتح باب الربط دون التقييد بمدة محددة لأن المعلومات متوفرة لديها سواءً عن طريق قنوات الاتصال بينها وبين هيئة الجمارك أو من خلال ملاحظات ديوان المراقبة العامة.

٥- لقد صدرت عدة قرارات استثنائية أكدت على عدم جواز فتح الربط في ضوء أحكام القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) بتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩ هـ استناداً لملاحظات ديوان المراقبة العامة إذا كانت ملاحظات ديوان المراقبة العامة قائمة على بيانات متاحة للهيئة ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم (٩٦١) لعام ١٤٣١ هـ (مرفق رقم ٣) والذي نص على ما يلي:

"وحيث إن الملاحظة التي أبدتها ديوان المراقبة العامة بهذا الخصوص ليست مسائل جديدة بل تتعلق بمعلومات مستقاة من القوائم المالية للمكلف للسنتين ٢٠٠٠م و٢٠٠١م المقدمة للمصلحة، وحيث إن عدم إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي للمكلف كان نتيجة لإغفال الهيئة فحص هذا البند الذي كانت معلوماته متوفرة لديها ولم يكن نتيجة لخطأ في المعالجة، فإن اللجنة ترى بالأغلبية تأييد استئناف المكلف بعدم أحقية الهيئة في إعادة فتح ربوط السنتين ٢٠٠٠م و٢٠٠١م وبالتالي عدم أحقيتها في إضافة مصاريف الدعم المالي إلى الوعاء الزكوي للمكلف للسنتين ٢٠٠٠م و٢٠٠١م"

مما سبق أعلاه، يتضح أن اللجنة الاستثنائية قد أكدت بقرارها عدم جواز فتح باب الربط استناداً على ملاحظات ديوان المراقبة العامة طالما كانت المعلومات متاحة للهيئة وهو ما حدث في حالتنا قيد الاعتراض للعام ٢٠٠٤ حيث إن بيانات الجمارك متاحة لمسئولي الهيئة عند قيامهم بالربط. وعليه تطالب الشركة بعدم فتح باب الربط للعام ٢٠٠٤ للمسببات أعلاه."

ب - وجهة نظر الهيئة:

فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض: -

"توضح الهيئة للجنةكم الموقرة أن الربط المعترض عليه من قبل المكلف هو ربط إضافي تم بناءً على ملاحظة من ديوان المراقبة العامة بخطابهم رقم (٥٨٤١/٣/٣) وتاريخ ٢٩/٣/١٤٣١هـ والوارد للهيئة بتاريخ ١٤/٤/١٤٣١هـ، والذي أكد على وجود استيرادات باسم الشركة طبقًا لبيان الجمارك للعام ٢٠٠٤م أقل مما ورد بالحسابات بمبلغ (١,٥٩٣,٢٥٤) ريالاً، وعدم وجود مشتريات خارجية بالحسابات بينما هناك استيرادات طبقًا لبيان الجمارك للأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٧م بلغت قيمتها كالتالي:

٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧م
مشتريات خارجية كالبيان الجمركي	١,٣٥٩,٨٨٣	٢,٣٦٢,٦١٧	٣,٦١١,٢٥١
مشتريات خارجية بالإقرار	٢,٩٥٣,١٣٧	-	-
			٧٨٣,٢٧٨

ريال "

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على إعادة فتح الربط لعام ٢٠٠٤م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ الذي نص في الفقرة (٢ / أولاً) منه على حق الهيئة بإعادة فتح الربط النهائي دون التقييد بمدة محددة عند ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- عدم أحقية الهيئة في إعادة الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٧م.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه أعلاه:

"بالرغم من اعتقاد الشركة بأنه لا يتوجب عليها ضرائب دخل إضافية من الناحية الموضوعية، فإن الشركة تعتقد إضافةً إلى ذلك بأن المدة النظامية لإجراء الربط من قبل المصلحة للسنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧م قد انتهت بموجب المادة (٦٥) من النظام الضريبي والتي نصت على ما يلي:

"أ) يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك."

وعليه يتضح ومما لا يدع مجالاً للشك بأنه وفقاً لأحكام النظام الضريبي، لا يجوز للمصلحة إجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور خمس سنوات من التاريخ النظامي لتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات المشار إليها أعلاه، وفيما يلي نورد لسعادتكم السنة وتاريخ انتهاء الفترة النظامية للربط من قبل المصلحة للتأكيد على مرور الخمس سنوات وعدم أحقية المصلحة بإصدار ربط ضريبي مخالف للإقرار الضريبي الذي قدم من قبل الشركة خلال المواعيد النظامية كما هو موضح أدناه:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإجراء الربط

٣٠ أبريل ٢٠١١

٢٠٠٥

٢٠٠٦

٣٠ أبريل ٢٠١٢

٢٠٠٧

٣٠ أبريل ٢٠١٣

علاوةً على ما سبق أعلاه نود التأكيد على ما يلي:

(أ) أن كلمة "إشعار" لا يمكن أن تتمثل بخطاب استفساري عن حسابات الشركة لأن ذلك لا يتناسب وأحكام النظام، فلو كان المقصود بالإشعار الاستفسارات لكان النظام ألزم المصلحة بتقديم استفسارات خلال مدة محددة وعلى أساسها تحدد المدة النظامية التي يتوجب فيها على المصلحة إصدار الربط. ومما يؤكد ذلك أن كلمة إشعار مرتبطة دائماً بصدور أو تعديل الربط الضريبي وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) و (ج) من المادة الثانية والستين من النظام والتي نصت على الآتي:

"ب - على المصلحة إشعار المكلف بالربط الضريبي بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة وبالضريبة الواجبة عليه بخطاب رسمي مسجل، أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار.

ج - مع مراعاة أحكام المادة الخامسة والستين من هذا النظام، إذا اتضح للمصلحة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، يجوز للمصلحة إجراء ربط إضافي على المكلف، وتشعر المصلحة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض".

كما أكدت المادة التاسعة والخمسون فقرة ٨ من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي أن الإقرار يعد مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من المصلحة بشأنه.

وعليه فإن المقصود بإشعار هو خطاب يفيد بعدم قبول المصلحة للإقرار وليس المقصود إصدار خطاب استفساري، علاوة على ذلك فقد ذهب النظام إلى أبعد من ذلك من خلال تحديد مدة لإصدار الربط بغض النظر عن إصدار الإشعار من عدمه. وبناءً على ذلك فإن أحكام المواد النظامية المذكورة أعلاه قد اعتبرت أن إجراء الربط بأية كيفية أو بأية طريقة يجب أن يكون خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار، وهو نص عام وواضح لا يحتمل التأويل من المصلحة. وهو ما ينطبق على السنوات من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٧.

وعليه، فلا تعلم الشركة على أي سند نظامي اعتمدت المصلحة لتأكيد أحقيتها في إصدارها الربط بعد مرور خمس سنوات من الموعد النظامي لتقديم الإقرار.

وكما نود التأكيد أن النظام ألزم المكلف بالرد على استفسارات المصلحة وفي حال أخل المكلف بذلك فإنه يحق للمصلحة إجراء ربط تقديري بموجب المعلومات المتاحة وفقاً لنص المادة السابعة والخمسين فقرة ٣ من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي. فالسؤال الذي يطرح نفسه لماذا لم تقم المصلحة بإجراء ربط تقديري بموجب النظام؟؟

والجدير بالذكر أنه لو افترضنا (والفرض غير الواقعي) أن ما تعتقده المصلحة بأن خطاب الاستفسار يعتبر إشعاراً بالرغم من عدم موافقة الشركة لهذا الاعتقاد، إلا أن الشركة تود أن توضح أن العام ٢٠٠٥ قد تقادم قبل إصدار خطاب الاستفسار.

وعليه، تطالب الشركة بعدم إجراء الربط على السنوات من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٧ للمسببات الواضحة والجليّة المذكورة أعلاه.

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أعلاه ذكر فيها التالي نصاً:

"١- بالرغم من اعتقاد الشركة بأنه لا يتوجب عليها ضرائب دخل إضافية من الناحية الموضوعية لكافة السنوات قيد هذا الاعتراض كما سيرد لاحقاً، تؤكد الشركة إضافةً إلى ذلك، بأن المدة النظامية لإجراء الربط من قبل الهيئة للسنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ قد انتهت بموجب الفقرة (أ) من المادة (٦٥) من النظام الضريبي والتي نصت على ما يلي:

"أ) يحق للهيئة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك".

٢- لقد اشترط النظام على الهيئة الحصول على موافقة المكلف الخطية قبل إجراء ربط ضريبي بعد انتهاء الأجل المذكور أعلاه، وحيث إن الشركة لم توافق على إجراء الهيئة بإعداد ربط للأعوام من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٧ بعد انقضاء فترة الخمس سنوات المحددة نظاماً، فلا يجوز للهيئة، وفقاً لأحكام النظام الضريبي إجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور خمس سنوات من التاريخ النظامي المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات المشار إليها أعلاه.

٣- لقد أكدت المادة التاسعة والخمسون فقرة ٨ من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي أن "الإقرار يعد مقبولاً من الهيئة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من الهيئة بشأنه".
وعليه فإن المقصود بالإشعار هو خطاب يفيد بعدم قبول الهيئة للإقرار، وليس المقصود إصدار خطاب استفساري أو غيره من الإجراءات الأخرى، ناهيك عن أن النظام قد ذهب إلى أبعد من ذلك من خلال تحديد مدة لإصدار الربط.

وعليه، فإن الإشعار الوحيد الذي يمكن للهيئة إصداره خلال فترة الخمس سنوات هو الربط نفسه، وأي ربط ضريبي يتم إجراؤه بعد انقضاء فترة الخمس سنوات لا يمكن الاعتداد به عملاً بالأحكام الواردة أعلاه وبدون أن يتعارض ذلك مع أي مواد أخرى في النظام.

٤- كذلك تود الشركة التنويه إلى أن المادة ٦٥ من النظام التي ألزمت الهيئة بالربط خلال مدة أقصاها خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، قد حصرت أحقية المكلف في استرداد الضريبة المسددة بالزيادة للهيئة خلال مدة أقصاها خمس سنوات أيضاً. وعليه، فإن السؤال المطروح هو، لو قام المكلف الضريبي بتقديم طلب استفسار للهيئة خلال الخمس سنوات عن آلية الاسترداد أو عن الأرصدة الدائنة المقيدة له بحسابات الهيئة، فهل في هذه الحالة يعد هذا الاستفسار قرينة على أحقية المكلف باسترداد الضريبة حتى وإن مضت مدة الخمس سنوات دون تقديم المستندات النظامية التي تشترطها الهيئة وحددها النظام ودون تقديم طلب صريح بالاسترداد؟

لعل الإجابة القاطعة، أنه سيتم رفض طلب المكلف لانتهاء المدة النظامية ولا يعد خطاب الاستفسار في هذه الحالة الصادر عن المكلف أو غيره من الإجراءات قرينة على تدارك فترة الخمس سنوات، مما يؤكد أن الهيئة مقيدة بإجراء الربط بأي حال وبأية طريقة خلال مدة أقصاها خمس سنوات.

٥- وبناءً على ذلك، فإن أحكام المواد النظامية المذكورة أعلاه وتحديداً المادة (٦٥) من النظام قد اعتبرت أن إجراء الربط بأية كيفية أو بأية طريقة يجب أن يكون خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار، وهو نص عام وواضح لا يحتمل التأويل، كما أنه يحقق هدف المشرع من حيث العمل على استقرار أوضاع كل من المكلف والهيئة ضمن مدة محدودة وعدم ترك الأمر مفتوحاً لسنوات طويلة، وهو ما ينطبق على السنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

٦- لقد أكدت العديد من قرارات لجان الاعتراض ومنها قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة رقم (١٣) لعام ١٤٣٦ هـ (مرفق رقم ٤) الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة الذي نص في صفحة ١٢ و ١٣ منه على أن مدة الخمس سنوات التي منحها النظام للهيئة هي مدة كافية للنقاش، وإذا لم تقم الهيئة بالربط على المكلف خلالها، فإن إقرار المكلف يعد مقبولاً.

٧- وتأكيداً لعدم المساس بحق المكلفين في هذه الضمانة فقد ذهب النظام إلى درجة رفض حق الهيئة في تعديل أي أخطاء في الإقرار أو الربط بدون مراعاة أحكام المادة الخامسة والستين المذكورة أعلاه. في هذا الخصوص، نرجو الرجوع إلى أحكام المادة الثانية والستين الفقرة (ج) التي تنص على ما يلي:

"مع مراعاة أحكام المادة الخامسة والستين من هذا النظام، إذا اتضح للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة يجوز للهيئة إجراء ربط إضافي على المكلف...."

ويعني ذلك أن تقوم الهيئة بتصحيح الخطأ طالما أنه لا يمس بأحكام المادة الخامسة والستين من النظام، وأن تمتنع عن تصحيح الخطأ - إن وجد - إن تعارض الربط الإضافي مع أحكام المادة الخامسة والستين والتي تقيد حق الهيئة في إجراء الربط بخمس سنوات.

٨- بالإضافة إلى ما جاء أعلاه، تود الشركة الإشارة إلى عوامل أساسية لها أهمية بالغة حول هذا الموضوع تستحق المراجعة والتدقيق، وهي كما يلي:

٨-١) أهمية عامل الزمن في العملية الضريبية تحت نظام ضريبة الدخل:

لقد أكد النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية على عامل الزمن والتوقيت في العملية الضريبية، حيث حدد فترات محسوبة بشكل دقيق لكل الأمور الضريبية لحفظ حق المكلف والهيئة والفصل بينهما في حالات عدم العمل بهذه الأطر الزمنية، منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- سنوية الضريبة: حددت المادة الثانية والعشرون من النظام السنة الضريبية باثني عشر شهراً.
- ضريبة الاستقطاع: حددت المادة الثامنة والستون من النظام فترة سداد ضريبة الاستقطاع للهيئة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.
- تقديم الإقرارات وسداد الضريبة: حددت المادة التاسعة والستون من النظام فترة سداد الضريبة المستحقة على المكلف بموجب إقراره خلال مائة وعشرين يوماً من نهاية سنته الضريبية (أو ستون يوماً في مواضع أخرى).
- تسديد الضريبة على دفعات معجلة: حددت المادة الستون من النظام فترة سداد ثلاثة دفعات معجلة تحت حساب الضريبة في أو قبل اليوم الأخير من الشهر السادس، والشهر التاسع، والشهر الثاني عشر من السنة الضريبية.
- إجراء الربط أو تعديله: حدد النظام المدة القانونية للهيئة لإجراء الربط أو تعديله خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك.
- الاعتراضات والاستئنافات: حددت المادة السادسة والستون أحكاماً للمكلف بالاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يوماً من تسلم خطاب الربط.

إن الأمثلة المذكورة أعلاه والمقتبسة من النظام الضريبي تؤكد على أهمية العامل الزمني، وحيثما ألزم النظام المكلف بتقديم إقراره الضريبي خلال مائة وعشرين يوماً أو ستين يوماً من تاريخ انتهاء سنته المالية، فقد أعطى النظام للهيئة في المقابل حق تعديل هذا الإقرار وإجراء الربط أو تعديله خلال خمس سنوات فقط من نهاية مهلة المائة وعشرين يوماً (أو ٦٠ يوماً في مواضع أخرى)، واعتبر النظام أن ربط الهيئة يكون نهائياً في حال لم يتم المكلف بالاعتراض عليه خلال ٦٠ يوماً من تاريخ استلامه. وكذلك الحال للمكلف، حيث يعتبر وضعه الضريبي منتهياً بعد مرور فترة الخمس سنوات المحددة نظاماً دون استلام ربط من الهيئة.

إن ما جاء أعلاه يؤكد لسعادتكم أهمية عامل الزمن في العملية الضريبية، حيث إن كل شيء محسوب بزمن محدد بموجب النظام، ولقد حدد النظام العقوبات والغرامات في حال تأخر المكلف عن سداد أي من الضرائب المفروضة بموجبها، ولا تتهاون الهيئة في تطبيق النظام والالتزام الدقيق بالمدد المحددة نظاماً ودون التوسع في تفسير ذلك. وكذلك الحال في حالة المكلف، فقد حدد النظام حقوقه الممنوحة له وواجباته التي يجب أن يلتزم بها، وبما أن النظام حدد أحقية الهيئة بإجراء الربط خلال فترة الخمس

سنوات، فإن النظام ضمن للمكلف حقه بعدم أحقية الهيئة بإجراء الربط بعد هذه المهلة إلا في الحالات الخاصة التي وردت بالنظام والتي لا تنطبق على حالة الشركة عميلتنا.

٢-٨) مقاصد النظام من التحديد الزمني للواجبات:

تؤكد الشركة أن النظام الضريبي وجميع التعليمات التي جاءت حوله قد راعت حماية الطرف الأضعف وهو المكلف وضمن استمراره واستقراره والدفع به لينافس في البيئة المحلية. لقد قدم النظام الضريبي في المملكة ضمانات لاستقرار المراكز المالية والضريبية للمكلفين وتمكينهم من أداء أعمالهم بسلاسة ويسر، ومن ضمن الضمانات التي وفرتها النظام للمكلف عدم إعطاء الحق للهيئة في إجراء الربوط أو تعديلها بعد مرور فترة الخمس سنوات.

تؤكد الشركة أن النظام لم يتوقف عند تحديد صلاحيات الهيئة ودقوقها وواجباتها، بل ذهب إلى أبعد من ذلك عندما حدد صلاحيات اللائحة التنفيذية بموجب المادة التاسعة والسبعين من النظام، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على أن النظام يراعي ضمان الاستقرار المالي الضريبي للمكلفين والفصل بين أحكام النظام وآليات تطبيقه من قبل الجهات التنفيذية.

وفي هذا الخصوص، تود الشركة لفت عناية اللجنة الموقرة بأن المكلف هو الجهة الأضعف التي يراعي النظام حمايتها، وبما أن مقاصد النظام حامية في حالة المكلف، فلا يجب تفسير القانون لمصلحة الهيئة كونها الجهة الأقوى في هذه العلاقة، بل على العكس من ذلك يجب تفسير نص وروح القانون لمصلحة المكلف لحمايته.

وعليه، تطالب الشركة بإلغاء الربط وقبول إقرارات الشركة للسنوات ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ للمسيبات الواضحة والجلية المذكورة أعلاه المتعلقة بانقضاء فترة إجراء الربط وعدم وجود أسباب للربط الإضافي كما هو محدد نظامًا.

ب - وجهة نظر الهيئة:

فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض: -

" لقد تم الربط الإضافي على الشركة في ضوء أحكام المادة (٦٢) فقرة (ج) من النظام الضريبي التي تنص على أنه ((إذا) اتضح للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة يجوز للهيئة إجراء ربط إضافي على المكلف وتشعر الهيئة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقًا لما تقضي به قواعد الاعتراض))

وكذلك في ضوء أحكام الفقرة (ب) من المادة (٦٥) من النظام التي تنص على أنه ((يحق للهيئة 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)) وأن ما حدث هنا في حالة الشركة أنها قدمت إقراراتها الضريبية عن الأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م غير مكتملة حيث تبين من خلال خطاب ديوان المراقبة العامة المشار إليه أعلاه وجود استيرادات لم تصرح عنها الشركة ضمن إقراراتها عند تقديمها للهيئة في مواعيدها النظامية،

كما أن القرار الوزاري رقم(٢٥٥٥) وتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ الذي تسترشد به الشركة في اعتراضها نص في الفقرة (٢/أولاً) منه على حق الهيئة بإعادة فتح الربط النهائي دون التقيد بمدة محددة عند ظهور بيانات او معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، وهذا ما حدث في الحالة التي نحن بصدها حيث إن البيانات والمعلومات المتعلقة باستيرادات الشركة لم تكن معلومة لدى الهيئة عند إجراء الربط الأصلي كما أنها لم ترد ضمن إقرارات الشركة التي تم الربط على الشركة من خلالها في حينه.

وعلى ذلك فإننا نؤكد على التمسك بحق الهيئة في إعادة فتح الربط عن الأعوام ٢٠٠٤م/٢٠٠٧م في ضوء ما ورد بمواد النظام الضريبي والقرار الوزاري المشار إليهما أعلاه."

ج-رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين، تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط للأعوام ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المادة (٦٥/ب) من نظام ضريبة الدخل التي نصت " يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي على السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي " وإلى القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ الذي نص في الفقرة (٢ / أولاً) منه على حق الهيئة بإعادة فتح الربط النهائي دون التقيد بمدة محددة عند ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

المحور الثاني وبنوده:

١- الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات لعام ٢٠٠٤م

٢- الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٥م

٣- الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٦م

٤- الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٧م

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه أعلاه:

"أولاً: الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات لعام ٢٠٠٤م:

قدرت المصلحة ضريبة دخل على فروقات في قيمة المشتريات الخارجية بين ما ورد في إقرار الشركة وبيانات الحاسب الآلي عن العام المذكور أعلاه على النحو التالي:

بيان	ريال سعودي
المشتريات الواردة بالإقرار	٢,٩٥٣,١٣٧
المشتريات الخارجية حسب بيانات الحاسب الآلي	١,٣٥٩,٨٨٣
الفرق	١,٥٩٣,٢٥٤
الضريبة المستحقة بنسبة ٢٠%	٣١٨,٦٥١

تعترض الشركة على إجراء المصلحة للمسببات التالية:

١- لا تعلم الشركة ما هو الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في اعتبار كامل قيمة المشتريات الواردة بالإقرار كمشتريات خارجية.

٢- لقد اعتبرت المصلحة أن القيمة الإجمالية للمشتريات حسب إقرار الشركة هي مشتريات خارجية وفقاً لما جاء بتحليل المصروفات المباشرة الوارد ضمن رد الشركة على استفسارات المصلحة عن الأعوام ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧م بموجب الخطاب رقم ز/م/١٤/١٤٨ بتاريخ ١٤٣٥/٥/١١ هـ الموافق ١٢ مارس ٢٠١٤ (مرفق رقم ٣)، حيث جاء بيان المشتريات وفقاً لرد الشركة المشار إليه كالتالي:

بيان	ريال سعودي
المشتريات الخارجية	١,٣٥٩,٨٨٣
المشتريات المحلية	١,٥٩٣,٢٥٤
إجمالي قيمة المشتريات	٢,٩٥٣,١٣٧

وعليه تتساءل الشركة عن السبب الذي جعل المصلحة تعتبر قيمة المشتريات المحلية كمشتريات خارجية على الرغم مما جاء في رد الشركة على استفسارات المصلحة، مع العلم أن الشركة قد أفادت في ردها المشار إليه أن قيمة مشترياتها الخارجية تمثل مبلغًا وقدره ١,٣٥٩,٨٨٣ ريالًا سعوديًّا وهو ما يساوي قيمة المشتريات الخارجية حسب بيانات الحاسب الآلي الصادرة من مصلحة الجمارك والذي يساوي أيضًا القيمة المشار إليها في ربط المصلحة.

٣- لقد أفرت الشركة في ردها المشار إليه على استفسارات المصلحة بعدم قدرتها على الحصول على صورة عن الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٤ بسبب نقل مستودعات الشركة خصوصًا بعد صدور ربط نهائي للعام المذكور وتسديد المستحقات الضريبية بموجب الربط في عام ٢٠٠٨، وقد طلبت الشركة من المصلحة موافقتها بصورة من الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٤ حتى يتسنى لها الوقوف على أسباب الفرق الذي تشير إليه المصلحة، ولكن للأسف لم توافقنا المصلحة بصورة الإقرار المطلوب.

٤- تعتقد الشركة أن إجمالي قيمة المشتريات لعام ٢٠٠٤ قد ورد ضمن الإقرار الضريبي للعام نفسه كمبلغ واحد يشمل كل من المشتريات الخارجية والداخلية.

٥- والجدير بالذكر أن المصلحة قد أشارت في خطابها رقم ١٤٣٢/١٦/٣٦١٦ الوارد بتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٢ هـ الموافق ٢٥ مايو ٢٠١١ (مرفق رقم ٤) أن الفرق المشار إليه يمثل تخفيضًا لقيمة المصروفات وهو الأمر الذي (إن صح) يتطلب سداد الضريبة والغرامة المستحقة، بهذا الخصوص توضح الشركة أنها تقوم بإعداد الإقرار الضريبي وفقًا للبيانات التي ترد بالقوائم المالية المعتمدة مع إجراء التعديلات النظامية حتى يتسنى لها تحديد صافي الربح أو الخسارة المعدل وفقًا لمتطلبات النظام الضريبي ومن ثم سداد الضريبة المستحقة، وحيث إن القوائم المالية المعتمدة لعام ٢٠٠٤ المرفق بطيه صورة عنها (مرفق رقم ٥) تبين أن تكلفة الإيرادات لعام ٢٠٠٤ بلغت ١٢,٨٠٩,٩٣٤ ريالًا سعوديًّا والتي شملت تكلفة مواد بمبلغ ٥,٤٢٠,٤١١ ريالًا سعوديًّا حسب إيضاح رقم (١٠) من القوائم المالية المدققة لذات العام والتي تساوي تقريبًا قيمة تكلفة المواد الواردة في رد الشركة على استفسارات المصلحة المشار إليه بمبلغ ٥,٣٥٤,١٣٠ ريالًا سعوديًّا والذي يشمل قيمة كل المشتريات الخارجية منها والمحلية، كما أن إيرادات الشركة وفقًا للقوائم المالية المشار إليها بلغت ٢٠,١٧٣,٠٢٦ ريالًا سعوديًّا، ومن المعلوم أنه وفقًا لمبدأ المقابلة المحاسبي يجب مقابلة المصروفات والتكاليف مع الإيرادات المرتبطة بها وهو ما من شأنه أن يبرهن للمصلحة أن الشركة لم تقم بتضخيم مصروفاتها حيث إن صافي الربح وفقًا لإقرار الشركة يطابق صافي الربح وفقًا للقوائم المالية المدققة أي أن الشركة قد أفرت عن كامل إيراداتها لعام ٢٠٠٤ والمصروفات والتكاليف المرتبطة بتحقيق تلك الإيرادات وبالتالي لا توجد شبهة تضخيم لمصروفات الشركة أو المطالبة بمصروفات بغير وجه حق.

بالإضافة إلى ذلك، فإن القوائم المالية قد تم تدقيقها واعتمادها بواسطة محاسب قانوني سعودي مرخص له في المملكة.

٦- تتساءل الشركة عن السبب وراء إجراء المصلحة ربط ضريبي إضافي عن عام ٢٠٠٤ في نهاية عام ٢٠١٥ على الرغم من صدور ربط نهائي سابق لذات العام وهو ما قامت الشركة بسداد المستحق بموجبيه، مما جعل الشركة تعتبر أنه تم تسوية موقعها الضريبي لهذا العام وبالتالي لم يعد هناك حاجة للاحتفاظ بكافة المستندات المرتبطة بهذا العام وبالتالي لا تضمن الشركة وجود المستندات المؤيدة لمعاملاتها خلال عام ٢٠٠٤ وهو ما من شأنه أن يصعب على الشركة الحصول على الدفاتر والمستندات التي تدعم موقعها في الاعتراض على ربط المصلحة عن ذات العام.

٧- وعليه، تود الشركة التأكيد على أن المشتريات التي لم تعتمد المصلحة بحسابات الشركة يقابلها إيرادات وفي حال عدم اعتماد هذه المشتريات فتأمل الشركة من المصلحة الموقرة عدم إخضاع الإيرادات المقابلة لها واستبعاد قيمة هذه الإيرادات من الوعاء الضريبي للعام ٢٠٠٤.

ثانيًا: الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٥:

قدرت المصلحة ضريبة دخل على صافي ربح فروق مشتريات خارجية لم ترد بالإقرار وفقًا لوجهة نظرها على النحو التالي:

بيان	ريال سعودي
فروق مشتريات خارجية لم ترد بالإقرار	٢,٦٣٢,٦١٧
صافي ربح فروق المشتريات	٧٥/٢٥ × ٢,٦٣٢,٦١٧
الضريبة المستحقة بنسبة ٢٠%	٧٨٧,٥٣٩
	١٥٧,٥٠٨

تعترض الشركة على إجراء المصلحة للمسببات التالية:

١- لا تعلم الشركة ما هو الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في اعتبار قيمة المشتريات الخارجية المشار إليها لم ترد بإقرار الشركة الضريبي عن عام ٢٠٠٥، كما أنها أيضًا لا تعلم الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروق المشتريات بـ ٣٣/٣٣% (٧٥/٢٥) من إجمالي قيمة الفروقات المشار إليها.

٢- اعتبرت المصلحة أن قيمة المشتريات الخارجية وفقًا لتحويل المصروفات المباشرة الوارد ضمن رد الشركة على استفسارات المصلحة عن الأعوام ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧، بموجب الخطاب رقم ز/م/١٤/١٤٨ بتاريخ ١٤٣٥/٥/١١ هـ الموافق ٢٠١٤/٣/١٢ (مرفق رقم ٣) مشتريات خارجية لم ترد ضمن إقرار الشركة الضريبي عن عام ٢٠٠٥، حيث جاء بيان المشتريات وفقًا لرد الشركة المشار إليه كالتالي:

بيان	ريال سعودي
المشتريات الخارجية	٢,٣٦٢,٦١٧
المشتريات المحلية	٣,٥٧٣,٨٧٦
إجمالي قيمة المشتريات	٥,٩٣٦,٤٩٣

وتتساءل الشركة عن السبب الذي جعل المصلحة تعتبر قيمة المشتريات الخارجية الواردة برد الشركة كمشتريات خارجية لم ترد بالإقرار الضريبي، وهل من المنطق بمكان أن تكون الشركة قد أرادت إخفاء بيانات عن المصلحة ثم أقرت عنها بعد ذلك في ردها المشار إليه.

بهذا الخصوص، تود الشركة أن توضح أن سبب الخلاف في وجهة النظر بين المصلحة والشركة هو أن الشركة قد أقرت عن إجمالي تكلفة أعمالها ضمن الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٥ كمبلغ واحد يشمل كل من المشتريات الخارجية والداخلية بالإضافة إلى المصروفات المباشرة الأخرى بمبلغ إجمالي قيمته ٩,٧٥٦,٦٩١ ريالاً سعودياً بسبب خطأ في عرض البيانات بالطريقة الصحيحة حيث كان يجب عرض تكلفة الأعمال في بنود مستقلة كما هو مطلوب وفقًا لنموذج الإقرار الضريبي، ولكن يجب الأخذ في الاعتبار أن نموذج الإقرار الضريبي في ذلك الوقت كان نموذجًا جديدًا على كل من المصلحة والمكلفين مما يجعل إمكانية الخطأ في عرض البيانات واردة. ولكن الشركة تداركت هذا الخطأ الغير مقصود في ردها على استفسارات المصلحة المشار إليه حيث إنها قدمت بيانًا تحليليًا لتكلفة المشتريات بنوعها الخارجية والمحلية.

بالإضافة إلى ذلك، ورغبة من الشركة في وضع كافة البيانات والحقائق بين يدي المصلحة، نرفق لكم بيانًا تحليليًا بتكلفة الأعمال الواردة بإقرار الشركة بقيمة ٩,٧٥٦,٦٩١ ريالًا سعوديًّا (مرفق رقم ٦).

٣- بالإضافة إلى ما سبق، تود الشركة أن تؤكد على أنها تقوم بإعداد الإقرار الضريبي وفقًا للبيانات التي ترد بالقوائم المالية المعتمدة مع إجراء التعديلات النظامية حتى يتسنى لها تحديد صافي الربح أو الخسارة المعدل وفقًا لمتطلبات النظام الضريبي ومن ثم سداد الضريبة المستحقة، وحيث إن القوائم المالية المعتمدة لعام ٢٠٠٥ المرفق بطيه صورة عنها (مرفق رقم ٧) تبين أن إجمالي تكلفة المبيعات لعام ٢٠٠٥ بلغت ١٣,٣١٨,٠٨٥ ريالًا سعوديًّا والتي شملت تكلفة مواد بمبلغ ٦,١١٥,٩٧١ ريالًا سعوديًّا حسب إيضاح رقم (١٠) من القوائم المالية المدققة لذات العام والتي تساوي تقريبًا قيمة تكلفة المواد الواردة في رد الشركة على استفسارات المصلحة المشار إليه بمبلغ ٥,٩٣٦,٤٩٣ ريالًا سعوديًّا والذي يشمل قيمة كل المشتريات الخارجية منها والمحلية، كما أن إيرادات الشركة وفقًا للقوائم المالية المشار إليها بلغت ٢١,٦٧٤,٤٣١ ريالًا سعوديًّا، ومن المعلوم أنه وفقًا لمبدأ المقابلة المحاسبي يجب مقابلة المصروفات والتكاليف مع الإيرادات المرتبطة بها وهو ما من شأنه أن يبرهن للمصلحة أن الشركة قد أدرجت كامل مشترياتها الخارجية والمحلية ضمن إقرارها الضريبي لعام ٢٠٠٥ حيث إن صافي الربح وفقًا لإقرار الشركة يطابق صافي الربح للقوائم المالية المدققة أي أن الشركة قد أقرت عن كامل تكلفة أعمالها بما فيها المشتريات بنوعها الخارجية والمحلية لعام ٢٠٠٥ وباقي بنود تكلفة أعمالها وبالتالي لا توجد شبهة إخفاء مشتريات خارجية وإيرادات متعلقة بها لتخفيض صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة بدون وجه حق حيث إن الشركة قد صرحت عن الإيرادات المقابلة للمشتريات الخارجية واحتسبت عنها الضريبة وبالتالي فإن إعادة احتساب ضريبة على نفس المشتريات الخارجية يمثل ازدواجًا بالضريبة وهو أمر مرفوض من المصلحة ذاتها.

بالإضافة إلى ذلك، فإن القوائم المالية قد تم تدقيقها واعتمدها بواسطة محاسب سعودي قانوني مرخص له في المملكة.

والجدير بالذكر أنه وفقًا لتعليمات وممارسات المصلحة يتم تقدير أرباح على الإيرادات حال ظهرت بالبيانات الجمركية دون أن تظهر بحسابات الشركة وهو ما لم يتحقق، حيث إن الشركة قد صرحت لاحقًا أن حساباتها تتضمن مشتريات خارجية وبالتالي فإن إصرار المصلحة باحتساب إيرادات على تلك المشتريات وإخضاعها للضريبة يمثل ازدواجًا ضريبيًّا لأن الشركة سبق أن صرحت عن إيرادات تلك المشتريات بحساباتها وسدّدت عنها الضريبة.

كما تود الشركة التأكيد على استعدادها لتقديم المستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظرها في حال طلبتها المصلحة.

ثالثًا: الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٦:

قدرت المصلحة ضريبة دخل على صافي ربح فروق مشتريات خارجية لم ترد بالإقرار وفقًا لوجهة نظرها على النحو التالي:

بيان	ريال سعودي
فروق مشتريات خارجية لم ترد بالإقرار	٣,٦١١,٢٥١
صافي ربح فروق المشتريات $٧٥/٢٥ \times ٣,٦١١,٢٥١$	١,٢٠٣,٧٥٠
الضريبة المستحقة بنسبة ٢٠%	٢٤٠,٧٥٠

تعترض الشركة على إجراء المصلحة للمسببات التالية:

١- لا تعلم الشركة ما هو الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في اعتبار قيمة المشتريات الخارجية المشار إليها لم ترد بإقرار الشركة الضريبي عن عام ٢٠٠٦، كما أنها أيضًا لا تعلم الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروق المشتريات بـ ٣٣/٣٣% ($٧٥/٢٥$) من إجمالي قيمة الفروقات المشار إليها.

٢- اعتبرت المصلحة أن قيمة المشتريات الخارجية وفقًا لتحليل المصروفات المباشرة الوارد ضمن رد الشركة على استفسارات المصلحة عن الأعوام ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ بموجب الخطاب رقم ز/م/١٤/١٤٨ بتاريخ ١٤٣٥/٥/١١ هـ الموافق ٢٠١٤/٣/١٢ (مرفق رقم ٣) مشتريات خارجية لم ترد ضمن إقرار الشركة الضريبي عن عام ٢٠٠٦، حيث جاء بيان المشتريات وفقًا لرد الشركة المشار إليه كالتالي:

بيان	ريال سعودي
المشتريات الخارجية	٣,٦١١,٢٥١
المشتريات المحلية	١,٨٦٩,٩٧٨
إجمالي قيمة المشتريات	٥,٤٨١,٢٢٩

وتتساءل الشركة عن السبب الذي جعل المصلحة تعتبر قيمة المشتريات الخارجية الواردة برد الشركة على استفسارات المصلحة المشار إليه كمشتريات خارجية لم ترد بالإقرار الضريبي، وهو من الصعوبة بمكان أن تكون الشركة قد أرادت إخفاء بيانات عن المصلحة ثم أقرت عنها بعد ذلك في ردها المشار إليه.

٣- تود الشركة أن توضح أنها قد أقرت عن مصروفاتها المباشرة بمبلغ إجمالي وقدره ٧,٠٥٥,٨٦٣ ريالًا سعوديًّا كمبلغ واحد في البند رقم ١٠٦٠٦ من نموذج الإقرار الضريبي رقم (ق١) لعام ٢٠٠٦ وقد أرفقت الشركة كشف رقم (ب) مع الإقرار الضريبي المرفق بطيه صورة عنه (مرفق رقم ٨) كبيان تحليلي للمصروفات المباشرة المشار إليها، وقد بلغت قيمة المواد الخام والقطع المشتراة ضمن هذا التحليل ٥,٤٨١,٢٢٩ ريالًا سعوديًّا والذي يمثل المشتريات الخارجية والمحلية للشركة عن عام ٢٠٠٦، وقد قدمت الشركة بيانًا تحليليًّا بقيمة كل من المشتريات الخارجية والمحلية ضمن ردها على استفسارات المصلحة عن الأعوام من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ (مرفق رقم ٣).

وعلى الرغم من البيانات التحليلية لكل من المصاريف المباشرة والمشتريات بنوعها الخارجية والمحلية التي وردت ضمن إقرار الشركة الضريبي لعام ٢٠٠٦ ورد الشركة على استفسارات المصلحة عن الأعوام من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ فقد أصرت المصلحة على اعتبار المشتريات الخارجية نفقات لم يتم الإقرار عنها وعن الإيرادات المتعلقة بها ضمن الإقرار الضريبي للشركة عن عام ٢٠٠٦ وهو ما يتنافى مع الحقيقة جملة وتفصيلًا، حيث إن المصلحة قد غضت الطرف عن البيانات التحليلية المشار إليها.

٤- بالإضافة إلى ذلك فإن المصلحة قد جاءت برقم المشتريات الخارجية الغير مقر عنه (من وجهة نظر المصلحة) من بيان المشتريات الخارجية الوارد من مصلحة الجمارك الذي قدمته الشركة مع ردها على استفسارات المصلحة عن الأعوام من ٢٠٠٤ وحتى ٢٠٠٧، فكيف لمكلف أراد إخفاء بيانات بعدم الإقرار عنها ضمن الإقرار الضريبي أن يقدم تلك البيانات للمصلحة.

بناءً على ماسبق، تؤكد الشركة أنه لا توجد أية شبهة لإخفاء بيانات أو عدم الإقرار عن إيرادات محققة لتخفيض صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة بدون وجه حق حيث إن الشركة قد صرحت عن الإيرادات المقابلة للمشتريات الخارجية واحتسبت عنها الضريبة وبالتالي فإن إعادة احتساب ضريبة على نفس المشتريات الخارجية يمثل ازدواجًا بالضريبة وهو أمر مرفوض من المصلحة ذاتها.

كما تود الشركة التأكيد على استعدادها لتقديم المستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظرها في حال طلبتها المصلحة.

رابعًا: الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٧:

قدرت المصلحة ضريبة دخل على صافي ربح فروق مشتريات خارجية لم ترد بالإقرار وفقًا لوجهة نظرها على النحو التالي:

بيان	ريال سعودي
------	------------

٧٨٣,٢٧٨

فروق مشتريات خارجية لم ترد بالإقرار

٢٦١,٠٩٣

صافي ربح فروق المشتريات ٧٨٣,٢٧٨ X ٢٥/٧٥

٥٢,٢١٩

الضريبة المستحقة بنسبة ٢٠%

تعترض الشركة على إجراء المصلحة للمسببات التالية:

١- لا تعلم الشركة ما هو الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في اعتبار قيمة المشتريات الخارجية المشار إليها لم ترد بإقرار الشركة الضريبي عن عام ٢٠٠٧، كما أنها أيضًا لا تعلم الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروق المشتريات بـ ٣٣/٣٣% (٧٥/٢٥) من إجمالي قيمة الفروقات المشار إليها.

٢- اعتبرت المصلحة أن قيمة المشتريات الخارجية وفقًا لتحليل المصروفات المباشرة الوارد ضمن رد الشركة على استفسارات المصلحة عن الأعوام ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ بموجب الخطاب رقم ز/م/١٤/١٤٨ بتاريخ ١٤٣٥/٥/١١ هـ الموافق ٢٠١٤/٣/١٢ (مرفق رقم ٣) مشتريات خارجية لم ترد ضمن إقرار الشركة الضريبي عن عام ٢٠٠٧، حيث جاء بيان المشتريات وفقًا لرد الشركة المشار إليه كالتالي:

ريال سعودي

بيان

٧٨٣,٢٧٨

المشتريات الخارجية

٦,٥٠٠,٧٤٣

المشتريات المحلية

٧,٢٨٤,٠٢١

إجمالي قيمة المشتريات

وتتساءل الشركة عن السبب الذي جعل المصلحة تعتبر قيمة المشتريات الخارجية الواردة برد الشركة على استفسارات المصلحة المشار إليه كمشتريات خارجية لم ترد بالإقرار الضريبي، وهو من الصعوبة بمكان أن تكون الشركة قد أرادت إخفاء بيانات عن المصلحة ثم أقرت عنها بعد ذلك في ردها المشار إليه.

٣- تود الشركة أن توضح أنها قد أقرت عن مصروفاتها المباشرة بمبلغ إجمالي وقدره ٨,٤٧٠,٧٨٧ ريالًا سعوديًّا كمبلغ واحد في البند رقم ١٠٦٠٦ من نموذج الإقرار الضريبي رقم (ق١) لعام ٢٠٠٧ وقد أرفقت الشركة كشف رقم (ب) مع الإقرار الضريبي المرفق بطيه صورة عنه (مرفق رقم ٩) كبيان تحليلي للمصروفات المباشرة المشار إليها، وقد بلغت قيمة المواد الخام والقطع المشتراة ضمن هذا التحليل ٧,٢٨٤,٠٢١ ريالًا سعوديًّا والذي يمثل المشتريات الخارجية والمحلية للشركة عن عام ٢٠٠٧، وقد قدمت الشركة بيانًا تحليليًا بقيمة كل من المشتريات الخارجية والمحلية ضمن ردها على استفسارات المصلحة عن الأعوام من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ (مرفق رقم ٣).

وعلى الرغم من البيانات التحليلية لكل من المصاريف المباشرة والمشتريات بنوعها الخارجية والمحلية التي وردت ضمن إقرار الشركة الضريبي لعام ٢٠٠٧ ورد الشركة على استفسارات المصلحة عن الأعوام من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧ (مرفق رقم ٣) فقد أصرت المصلحة على اعتبار المشتريات الخارجية نفقات لم يتم الإقرار عنها وعن الإيرادات المتعلقة بها ضمن الإقرار الضريبي للشركة عن عام ٢٠٠٧ وهو ما يتنافى مع الحقيقة جملة وتفصيلاً، حيث إن المصلحة قد غضت الطرف عن البيانات التحليلية المشار إليها.

٤- بالإضافة إلى ذلك فإن المصلحة قد جاءت برقم المشتريات الخارجية الغير مقر عنه (من وجهة نظر المصلحة) من بيان المشتريات الخارجية الوارد من مصلحة الجمارك الذي قدمته الشركة مع ردها على استفسارات المصلحة عن الأعوام من ٢٠٠٤ وحتى ٢٠٠٧، فكيف لمكلف أراد إخفاء بيانات بعدم الإقرار عنها ضمن الإقرار الضريبي أن يقدم تلك البيانات للمصلحة.

٥- وعليه، فإذا ما طبقت نسبة ١٥% أعلاه بعد تخفيض الاستيرادات بواقع ٣٠% مقابل المصروفات وفقاً للقرار الوزاري أعلاه، ستكون نسبة الربح التقديرية بواقع ١٠,٥%، وهذا ما يطبق على جميع حالات المثل الأخرى.

٦- وعليه تأمل الشركة من المصلحة محاسبتها بنسبة ١٠,٥% وليس ١٥% إذا ما أصرت على وجهة نظرها بخصوص إخضاع أرباح الاستيرادات للضريبة.

بناءً على ما سبق، تؤكد الشركة أنه لا توجد أية شبهة لإخفاء بيانات أو عدم الإقرار عن إيرادات محققة لتخفيض صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة بدون وجه حق حيث إن الشركة قد صرحت عن الإيرادات المقابلة للمشتريات الخارجية واحتسبت عنها الضريبة وبالتالي فإن إعادة احتساب ضريبة على نفس المشتريات الخارجية يمثل ازدواجاً بالضريبة وهو أمر مرفوض من المصلحة ذاتها.

كما تود الشركة التأكيد على استعدادها لتقديم المستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظرها في حال طلبتها المصلحة. مما سبق أعلاه، تبين لجميع السنوات أن المصلحة قد أخذت بتحليلات وبيانات الشركة حال كان ذلك في غير مصلحة الشركة ولم تأخذ بتلك التحليلات والبيانات والإيضاحات حال كان ذلك في مصلحة المصلحة وهذا يمثل إجحافاً بحق الشركة وظلماً بيناً عليها، وعليه تأمل الشركة من المصلحة الموقرة الأذ بعين الاعتبار أن النظام الضريبي الجديد قد أكد أن المصلحة إذا تبين لها أن المكلف قد أخطأ في عرض بيانات الإقرار فإنها يجب أن تصح تلك الأخطاء بناءً على ما تبين لها وأن بيانات الإقرار ليست نهائية لا يجوز تعديلها، وبالتالي قد أقر النظام الضريبي الجديد بحق المكلف في تصحيح أية بيانات وردت بالإقرار على سبيل الخطأ طالما قدم المستندات الثبوتية وهو ما حدث للسنوات قيد الاعتراض."

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أعلاه ذكر فيها التالي نصاً:

"فيما يخص البنود من (١) حتى (٤) فإن وجهة نظر الهيئة حيالها كالتالي:

بداية نوضح أنه تم مناقشة الشركة بالخطابات الآتية لطلب توضيح سبب وجود فروقات بين المشتريات الخارجية بالإقرار وما ورد ببيانات الجمارك الخاص باستيرادات الشركة عن الأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م مؤيداً بالمستندات:

- خطاب رقم (١٢/٢٥٩٩) بتاريخ ١١/٥/١٤٣١هـ.

- خطاب رقم (١٨٧٣/١٦/١٤٣٢٩) بتاريخ ٤/٤/١٤٣٢هـ.

- خطاب رقم (٣٦١٦/١٦/١٤٣٢) بتاريخ ٢٢/٦/١٤٣٢هـ.

- خطاب رقم (٨٥١/١٦/١٤٣٣) بتاريخ ١٤/٢/١٤٣٣هـ.

- خطاب رقم (٢٦٢٠/١٦/١٤٣٣) بتاريخ ٢٨/٤/١٤٣٣هـ.

- خطاب رقم (٢٣٥٢/١٦/١٤٣٥) بتاريخ ١١/٤/١٤٣٥هـ.

- خطاب رقم (٤٥٥٥/١٦/١٤٣٥) بتاريخ ٩/٧/١٤٣٥هـ.

وكان أول رد من الشركة على تلك الخطابات هو خطاب محاسبها القانوني رقم (ز/م/١٤/١٤٨) بتاريخ ١١/٥/١٤٣٥ هـ، والذي ورد به ما يلي:

١- تأسف الشركة لعدم العثور على صورة من إقرار ٢٠٠٤م بسبب نقل مستودعات الشركة.

٢- بخصوص الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م أفادت الشركة أن قيمة المشتريات الخارجية تم إدراجها بالإقرارات الضريبية ضمن بند المصاريف المباشرة دون أن تقدم المستندات التي تؤيد وجهة نظرها وكل ما قدمته بيانًا تحليليًا يصنف هذه المبالغ كمشتريات خارجية والباقي مشتريات محلية، دون وجود مستندات تؤيد ذلك، وقد قامت الهيئة بمعالجة الفروق بين الاستيرادات وما ورد بالإقرارات المقدمة من الشركة على النحو التالي:

بالنسبة لعام ٢٠٠٤م:

استندت الهيئة إلى ما جاء بإقرار الشركة عن عام ٢٠٠٤م حيث ورد به أن المشتريات من الخارج خلال العام (١٣٧، ٩٥٣، ٢) ريالاً بينما استيرادات الشركة طبقاً للبيان الجمركي بلغت (١، ٣٥٩، ٨٨٣) ريالاً فقط مما يعني وجود تضخيم للتكاليف بمبلغ (١، ٥٩٣، ٢٥٤) ريالاً تم مطالبة الشركة بالضريبة المستحقة عن هذا الفرق طبقاً لما جاء بالربط الإضافي المعترض عليه من قبل الشركة كما توضح الهيئة أنه سوف يتم احتساب الضريبة المستحقة وفقاً للقرار الوزاري رقم (٣٩٨/١) وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ وذلك بعد صدور قرار اللجنة الموقرة وسيتم تعديل الخطأ المادي الوارد في الربط الإضافي في حينه حيث إن هذا العام يطبق عليه أحكام النظام الضريبي السابق.

- بالنسبة للأعوام ٢٠٠٥م/٢٠٠٧م:

تمت معالجة الاستيرادات التي وردت بالبيان الجمركي ولم تصرح عنها الشركة ضمن إقراراتها بتحويلها أولاً إلى مبيعات بنسبة صافي ربح ٢٥٪ (رقم الاستيرادات ٧٥/١٠٠×) وتم ضرب الناتج في نسبة صافي ربح ٢٥٪، وذلك في ضوء أحكام المادة (١٦-فقرة ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والمادة (٥٧-فقرة ٣) من ذات اللائحة، وعليه نتمسك بصحة إجراء الهيئة.

ب - وجهة نظر الهيئة:

فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض: -

" فيما يخص البنود من (١) حتى (٤) فإن وجهة نظر الهيئة حيالها كالتالي:

بداية نوضح أنه تم مناقشة الشركة بالخطابات الآتية لطلب توضيح سبب وجود فروقات بين المشتريات الخارجية بالإقرار وما ورد ببيانات الجمارك الخاص باستيرادات الشركة عن الأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م مؤيداً بالمستندات:

- خطاب رقم (١٢/٢٥٩٩) بتاريخ ١١/٥/١٤٣١ هـ.

- خطاب رقم (١٤٣٢/١٦/١٨٧٣) بتاريخ ٤/٤/١٤٣٢ هـ.

- خطاب رقم (١٤٣٢/١٦/٣٦١٦) بتاريخ ٦/٢٢/١٤٣٢ هـ.

- خطاب رقم (١٤٣٣/١٦/٨٥١) بتاريخ ١٤/٢/١٤٣٣ هـ.

- خطاب رقم (١٤٣٣/١٦/٢٦٢٠) بتاريخ ٢٨/٤/١٤٣٣ هـ.

- خطاب رقم (١٤٣٥/١٦/٢٣٥٢) بتاريخ ١١/٤/١٤٣٥ هـ.

- خطاب رقم (١٤٣٥/١٦/٤٥٥٥) بتاريخ ٩/٧/١٤٣٥ هـ.

وكان أول رد من الشركة على تلك الخطابات هو خطاب محاسبها القانوني رقم (م/١٤/١٤٨) بتاريخ ١١/٥/٢٠١١هـ، والذي ورد به ما يلي:

١- تأسف الشركة لعدم العثور على صورة من إقرار ٢٠٠٤م بسبب نقل مستودعات الشركة.

٢- بخصوص الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م أفادت الشركة أن قيمة المشتريات الخارجية تم إدراجها بالإقرارات الضريبية ضمن بند المصاريف المباشرة دون أن تقدم المستندات التي تؤيد وجهة نظرها وكل ما قدمته بيانًا تحليليًا يصنف هذه المبالغ كمشتريات خارجية والباقي مشتريات محلية، دون وجود مستندات تؤيد ذلك، وقد قامت الهيئة بمعالجة الفروق بين الاستيرادات وما ورد بالإقرارات المقدمة من الشركة على النحو التالي:

- بالنسبة لعام ٢٠٠٤م:

استندت الهيئة إلى ما جاء بإقرار الشركة عن عام ٢٠٠٤م حيث ورد به أن المشتريات من الخارج خلال العام (٢,٩٥٣,١٣٧) ريالاً بينما استيرادات الشركة طبقاً للبيان الجمركي بلغت (١,٣٥٩,٨٨٣) ريالاً فقط مما يعني وجود تضخيم للتكاليف بمبلغ (١,٥٩٣,٢٥٤) ريالاً تم مطالبة الشركة بالضريبة المستحقة عن هذا الفرق طبقاً لما جاء بالربط الإضافي المعترض عليه من قبل الشركة كما توضح الهيئة أنه سوف يتم احتساب الضريبة المستحقة وفقاً للإقرار الوزاري رقم (٣٩٨/١) وتاريخ ٢٥/٢/١٤٢١هـ وذلك بعد صدور قرار اللجنة الموقرة وسيتم تعديل الخطأ المادي الوارد في الربط الاضافي في حينه حيث إن هذا العام يطبق عليه أحكام النظام الضريبي السابق.

- بالنسبة للأعوام ٢٠٠٥م/٢٠٠٧م:

تمت معالجة الاستيرادات التي وردت بالبيان الجمركي ولم تصرح عنها الشركة ضمن إقراراتها بتحويلها أولاً إلى مبيعات بنسبة صافي ربح ٢٥% (رقم الاستيرادات $\times ٧٥/١٠٠$) وتم ضرب الناتج في نسبة صافي ربح ٢٥%، وذلك في ضوء أحكام المادة (١٦-فقرة ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والمادة (٥٧-فقرة ٣) من ذات اللائحة، وعليه نتمسك بصحة إجراء الهيئة.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على الضريبة المستحقة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين أن الخلاف مستندي، وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره رغم طلب اللجنة ذلك، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٥- تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروق المشتريات.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه أعلاه:

"تعترض الشركة على إجراء المصلحة للمسيبات التالية:

١- لا تعلم الشركة الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة في تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروق المشتريات بـ ٣٣/٣٣% (٧٥/٢٥) من إجمالي قيمة فروقات المشتريات (حسب رأي المصلحة) للأعوام ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

٢- حددت اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي في الفقرة الرابعة من المادة السادسة عشرة نسب صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، حيث حددت نسب

الأرباح لعدد من الأنشطة كما حددت نسبة الأرباح للأنشطة الأخرى التي لم تذكر في هذه الفقرة بـ ١٥% من إيرادات المكلف. وبافتراض أن المصلحة أصرت على وجهة نظرها بخصوص وجود مشتريات خارجية لم يقر عنها فإنه من غير المنطقي أن تقدر المصلحة نسبة ربح بـ ٣٣/٣٣% من قيمة تلك المشتريات الغير مقر عنها (وفقاً لوجهة نظر المصلحة) في حين أن اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي قد حددت نسبة الربح في مثل هذه الحالة بـ ١٥% فقط.

٣- لقد صدر القرار الوزاري رقم ٢٦٢٢/٢٧ بتاريخ ١٣٩٥/٥/١١ هـ (مرفق رقم ١٠) والذي أكد على تخفيض نسبة محاسبة الاستيرادات بطريقة جزافية بواقع ٣٠% مقابل المصروفات.

٤- ومن الجدير بالذكر أن المنشور رقم (٢) لعام ١٣٩٥ هـ (مرفق رقم ١١) قد حدد نسبة الربح التقديرية للاستيرادات بواقع ١٥% خلاف استيرادات الأرزاق والخضر والفاكهة والمواشي.

٥- بالإضافة إلى ذلك، فقد صدر القرارات الاستثنائية أرقام (١٤٨٣) و(١٤٨٤) لعام ١٤٣٦ هـ واللذين أبدا تحديد صافي ربح عن فروق الاستيرادات بنسبة ١٥%، وهذا ما جعل الشركة في حيرة من أمرها بخصوص افتراضات المصلحة التي تمت على غير واقع الحال كما وضنا أعلاه وليس هذا فحسب، بل ذهبت المصلحة إلى أبعد من ذلك بتقدير نسبة صافي ربح تزيد عن ضعف النسبة التي وردت باللائحة التنفيذية وأبدتها اللجنة الاستثنائية وذلك بدون أساس نظامي لهذا التقدير المبالغ فيه من وجهة نظر الشركة.

٦- بناءً على ما سبق، وبافتراض أن الشركة وافقت على وجهة نظر المصلحة بهذا الخصوص (والفرض غير الواقع) فإن نسبة الربح المقدره يفترض أن تكون ١٠,٥% من قيمة فروقات المشتريات بدلاً من ٣٣/٣٣%.

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أكد فيها على ما ورد في الاعتراض الاطلائي.

ب - وجهة نظر الهيئة:

فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض:-

" بما أن طبيعة نشاط الشركة هو، كما أن المبالغ التي تم إجراء الربط الإضافي عليها عبارة عن مبيعات أجهزة ولوازم أجهزة طبية، وطبقاً للمادة (١٦ فقرة ٤) من اللائحة التنفيذية فهي تعتبر من الأنشطة الأخرى طبقاً لبند رقم (٩) من الجدول، بخلاف ما تم ذكره بالمادة ونسبة صافي الربح التقديري له لا تقل عن ١٥% وبالتالي تتمسك الهيئة بنسبة صافي الربح ٢٥% لأن المادة نصت على أنه لا تقل نسبة صافي الربح التقديري في جميع الأحوال عن ١٥% أي أن المادة حددت الحد الأدنى لنسبة الربح وتركت الحد الأقصى مفتوحاً وغير محدد."

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على تحديد نسبة ربح مقدره للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض واستناداً إلى المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي حددت نسبة الأرباح التقديرية بما لا يقل عن ١٥% مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٦- غرامة التأخير

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه أعلاه:

"تعترض الشركة على إجراء المصلحة للمسببات التالية:

١- يوجد اختلاف حقيقي واضح وجلي في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة كما هو موضح أعلاه.

٢- يعود السبب الرئيس في فرض المصلحة لمبالغ ضريبة إضافية إلى قيام المصلحة باحتساب أرباح تقديرية على فروق مشتريات من وجهة نظرها، وبالتالي فإن المصلحة قد لجأت للتقدير واتخاذ توجه خاص بها لا يتوافق مع المتطلبات النظامية، مما يؤكد على وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الشركة والمصلحة.

٣- إن قيام المصلحة بمراجعة حسابات وإقرارات الشركة بعد مضي سنوات عديدة، وفرض ضرائب تقديرية لا علم للشركة بها عند تقديمها لإقراراتها في المواعيد المحددة نظاماً، ومن ثم فرض غرامة التأخير على ضرائب فرضت جزأً هو في حد ذاته يتنافى مع أبسط مبادئ العدالة والإنصاف.

٤- هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أبدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع المصلحة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي (مرفق رقم ١٢):

- القرار الاستثنائي رقم ١٣٣٥ لعام ١٤٣٥هـ

- القرار الاستثنائي رقم ٩٦٨ لعام ١٤٣١هـ

- القرار الابتدائي رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ الذي أكد على عدم فرض غرامة تأخير السداد نظراً لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

٥- إضافة لذلك، وبافتراض أن الشركة وافقت على المطالبة الضريبة الصادرة من المصلحة والغرامة (والفرض غير الواقع)، لا بد من التنويه بأن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

٦- لقد صدرت الأنظمة المتعلقة بضريبة الدخل حديثاً ولأول مرة في المملكة، وما زالت المصلحة وكذلك المكلفين في حيرة من أمرهم لعدم وضوح جوانب مهمة في النظام كما هو الحال بالنسبة لهذا الاعتراض. وعليه، فإن الشركة موكلتنا ترى أن اللبس وعدم الوضوح في نظام جديد لم يكتسب الخبرة الكافية في التطبيق بعد، تعد مسببات ومبررات تجيز للمصلحة إعفاء المكلفين من الغرامات المترتبة على ذلك.

٧- عند قيام المصلحة بالربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم إقراره، فما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب غرامة التأخير؟! هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة ٢٥٪ من الضريبة غير المسددة؟ وهل من المعقول أن تربط المصلحة على المكلف ١٪ كغرامة تأخير عن كل ٣٠ يوم بشكل تراكمي وإلى ما لا نهاية بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

٨- وتجدر الإشارة إلى أنه قد صدرت العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتباراً من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ١٤٤٣ لعام ١٤٣٥هـ (مرفق رقم ١٣).

وعليه، فإن الشركة تطلب من المصلحة الموقرة عدم فرض غرامة تأخير سداد على الشركة للأسباب الموضحة أعلاه.

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أعلاه ذكر فيها التالي نصاً:

" لقد تم إخضاع فروق ضريبة الدخل وفروق ضريبة الاستقطاع لغرامة تأخير سداد بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير تحسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد طبقاً للفقرة (١) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي وتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها المتفق والقواعد النظامية.

ب - وجهة نظر الهيئة:

فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض: -

"لقد تم اخضاع فروق ضريبة الدخل وفروق ضريبة الاستقطاع لغرامة تأخير سداد بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير تحسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد طبقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي وتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها المتفق والقواعد النظامية."

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين، تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على غرامة تأخير السداد للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وحيث إن اللجنة قد قضت برفض اعتراض المكلف على بنود الاعتراض، ترى اللجنة إخضاع الفروقات الضريبية لغرامة التأخير استناداً للمادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٦٨/هـ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

وبناءً على ذلك، وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض تقرر ما يلي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف / شركة (أ) على الربط الضريبي الإضافي للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

المحور الاول:

١- رفض اعتراض المكلف على بند إعادة فتح الربط لعام ٢٠٠٤م للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض اعتراض المكلف على بند عدم أحقية الهيئة في إعادة الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م للحيثيات الواردة في القرار.

المحور الثاني:

١- رفض اعتراض المكلف على بند الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات لعام ٢٠٠٤م للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض اعتراض المكلف على بند الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٥م للحيثيات الواردة في القرار.

٣- رفض اعتراض المكلف على بند الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٦م للحيثيات الواردة في القرار.

٤- رفض اعتراض المكلف على بند الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٧م للحيثيات الواردة في القرار.

٥- رفض اعتراض المكلف على بند تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروق المشتريات للحيثيات الواردة في القرار.

٦- رفض اعتراض المكلف على بند غرامة التأخير للحيثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغه للمكلف، طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ، شريطة سداده للمبالغ المستحقة بموجب هذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها، طبقاً للمادة (٦٦) فقرة (هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (أ/١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

والله ولي التوفيق،،،