

القرار رقم ١٦٨٢ الصادر في العام ١٤٣٨ هـ)

في الاستئناف رقم (١٥٠٣/ض) لعام ١٤٣٤ هـ

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٤/٢٥ هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩ هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢٦) لعام ١٤٣٤ هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٤/٢٣ هـ كل من: ... و...و...، كما لم يحضر من يمثل المكلف، ولم يقدم طلبًا بالتأجيل أو اعتذارًا عن الحضور.

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٦) لعام ١٤٣٤ هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٣٣٠) وتاريخ ١٤٣٤/٧/٢٢ هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٢١٩) وتاريخ ١٤٣٤/٩/٢٠ هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ب) برقم (.....) وتاريخ ١٤٣٤/٩/١٧ هـ بمبلغ (٦,٨٧٠,٥٦٢) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد الهيئة في إهدار حسابات المكلف والقيام بالربط التقديري عن الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م؛ وفقًا لحججيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جمعية تعاونية مؤسسة من شركاتالعالمية، وهم أنفسهم الذين يحصلون على خدمات الاتصالات التي تأسست من أجلها، فأنشطة الشركة طبقًا للمادة (الثالثة) من النظام الأساسي تهدف إلى نقل ومعالجة المعلومات الضرورية ودراسة المشاكل العائدة إليها من أجل سلامة وانتظام النقل الجوي في جميع دول العالم، ومن الأغراض أيضًا التعاون مع الاتحاد الدولي للمواصلات السلوكية واللاسلكية والمنظمة الدولية للطيران المدني وغيرها من المنظمات الحكومية والدولية والوطنية والجمعية الدولية للنقل الجوي في جميع الميادين المتعلقة بالمواصلات السلوكية واللاسلكية والنقل والإرسال ومعالجة المعطيات بين مؤسسات النقل الجوي، ومن هذا المنطلق فإن الحاجة الملحة للخدمة المشتركة لتأمين سلامة النقل الجوي في جميع دول العالم هي التي دعت إلى تأسيس الشركة كجمعية تعاونية فيما بين أعضاء جمعيةالجوي الذين يزيد عددهم عن (٦٠٠) عضو.

وأكدت المادة (٨/ج) والمادة (٦١) من النظام الأساسي للشركة أنها جمعية تعاونية غير هادفة للربح , وأنها شركة تتقاسم التكاليف فيما بين أعضائها , ويتم استرداد المصاريف المتعلقة بتنفيذ المهام من الأعضاء كل حسب ما يخصه وبنسبة الاستفادة من شبكة الخدمات المقدمة, كما توضح الفقرة (٢-١-١) من الدليل المالي للشركة أنها تحتسب مصاريف خدماتها على أساس التكاليف الظاهرة في الميزانية , وإذا ما طرأ نقص أو زيادة في التكاليف المحملة فيتم إعادة دفعه أو تحصيله من الأعضاء, وإن إعادة دفع أي تكاليف لا يعد توزيعاً غير مباشر للأرباح لأنه من الأساس لا توجد نية لتحقيق أرباح , بل هو مجرد تسوية للتأكيد بأنه سيتم استرداد التكاليف الفعلية التي تم تكبدها خلال السنة لا أكثر ولا أقل , وهذا المفهوم عبرت عنه القوائم المالية المدققة التي أظهرت جميع قوائم الدخل لجميع السنوات السابقة منذ حصول الشركة على السجل التجاري في عام ١٩٧٨م حتى عام ٢٠٠٩م عدم وجود أي أرباح أو خسائر لفرع الشركة بالمملكة شأنه في ذلك شأن الفروع الأخرى , وقد قبلت الهيئة الحسابات لجميع الأعوام السابقة منذ الحصول على السجل التجاري في عام ١٩٧٨م وحتى نهاية عام ٢٠٠٢م.

وقد قامت الهيئة بإصدار الحسابات ومحاسبة الشركة بالأسلوب التقديري لأعوام الاستئناف دون وجود مبررات نظامية , كما اعتبرت الهيئة المصاريف إيرادات , وقدرت أرباحاً بنسبة ٢٠% من المصاريف , ولم توضح الهيئة الأسباب الجوهرية التي استندت إليها في إصدار الحسابات , وأيدت اللجنة الابتدائية الهيئة في إصدار الحسابات ومحاسبة الشركة بالأسلوب التقديري , ولم تبين اللجنة الابتدائية أي حثيات أو أسباب مستمدة من الواقع , وقد كانت نتيجة الحسابات صفراً نظراً لعدم وجود أرباح أو خسائر , وإن قيام الهيئة برفض الحسابات لا يرتب عبئاً ضريبياً على الشركة بسبب أن نشاطها لا ينتج عنه تحقيق أرباح أو خسائر , وبموجب المادة الخامسة من النظام الضريبي فإن الدخل يعد متحققاً من مصدر في المملكة إذا كان ناتجاً عن نشاط تم في المملكة , كما أنه بموجب المادة الأولى من النظام الضريبي فإن تعريف النشاط هو "النشاط التجاري بجميع أشكاله أو المهني أو الحرفي أو أي نشاط آخر مشابه , يقصد منه تحقيق الربح ويشمل استخدام المال , المنقول وغير المنقول".

وأضاف المكلف أن ما ذكرته اللجنة الابتدائية من أن الشركة لم تقدم أصول المستندات التي تثبت صحة البيانات التي تم طلبها أثناء الفحص الميداني, فنفيد بأن الشركة قدمت جميع أصول المستندات التي طلبها مندوبو الهيئة باستثناء أصول المستندات المتعلقة بخدمات صيانة المعدات المقدمة من شركة (ج) حيث قدمت الشركة صوراً منها نظراً لأن أصول الفواتير المتعلقة بتلك الخدمات تحفظ بالمركز الرئيس وقد تم تسديدها من قبل المركز الرئيس , وهو إجراء رقابة داخلي مقبول دولياً حيث يتم الاحتفاظ بالمستندات الأصلية لدى الجهة المسددة , ويمكننا تقديم المستندات الأصلية المؤيدة ذات العلاقة بالتسديدات المذكورة إذا طلبت , ونود الإفادة أنه تعذر إحضارها إلى المملكة أثناء الفحص الميداني بسبب أن تلك المستندات تعود لسنوات سابقة وقد نقلت من مكاتب الشركة في بلجيكا إلى مكاتبها في فرنسا. لقد قامت الهيئة بفحص حسابات الشركة للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م على النحو المبين تفصيلاً في محضر الفحص الميداني المحرر خلال الفترة من ١٥/١١/١٤٣٢هـ حتى ٢٢/١١/١٤٣٢هـ, وكما هو وارد في المحضر المذكور في الصفحات من رقم (١) حتى رقم (٣) فإن الهيئة قد استفسرت عن طبيعة النشاط الذي يزاوله الفرع بالمملكة , حيث أوضحنا أن نشاطنا يتمثل في تقديم خدمات خاصة لشركات الأعضاء في الشركة وذلك في مجال الخدمات اللاسلكية المتعلقة بتبادل البرقيات بموجب قرار وزير التجارة رقم (١٥٥٨) وتاريخ ٢٠/٤/١٣٩٨هـ وأن الشركة عبارة هي شركة تعاونية تم تأسيسها من شركات الأعضاء فيها , وقد أوضحنا أن الشركة تمسك دفاتر اليومية العامة والأستاذ العام والنقدية والبنك على الحاسب الآلي , وكان بإمكاننا تزويد الهيئة بمخرجات النظام المحاسبي باللغة العربية , إلا أن مندوبي الهيئة لم يطلبوا ذلك وقاموا بالدخول على البرنامج المحاسبي و عمل فيد وهمي تأكدوا بموجبه من إمكانية الدخول في البرنامج بشكل صحيح على النحو الذي أكدوه في الصفحة الثانية من محضر الفحص الميداني المذكور, و قد طلب مندوبو الهيئة تقديم موازين المراجعة عن السنوات من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م , وتم تزويدهم بها على النحو الذي تم تأكيده في صفحة المحضر المذكورة أعلاه, كما تم الاستفسار عن المستندات المتعلقة بالمدفوعات المحلية وتأكدوا من الاحتفاظ بها في مقر الفرع داخل المملكة, حيث تم الاطلاع على أصول تلك المستندات ومنها فواتير مصاريف الخطوط المستأجرة من شركة (س) والتي تزيد نسبتها على ٧٠% من المصاريف المباشرة لعام ٢٠٠٦م وتزيد عن ٨٠%

عام ٢٠٠٧م وتزيد عن ٩٠% لعام ٢٠٠٩م وذلك على النحو الوارد في الصفحة (٨) من المحضر المذكور، كما تم الاطلاع على أصول المستندات المؤيدة لأجور العاملين والتأمينات الاجتماعية، علمًا بأن العاملين بالفرع هم مدير الفرع ومدير الموقع ومدير التخطيط وعدد (٢) مهندس ومحاسب وعامل.

لقد قدمت الشركة أصول المستندات المتعلقة بكافة المصاريف المحلية وتم الاطلاع عليها من قبل مندوبي الهيئة ، وعلى النحو الوارد في الصفحات من (٤) إلى (٨) من المحضر المذكور فقد اطلع مندوبو الهيئة على حسابات الشركة لأعوام الاستئناف حيث تم مطابقة جميع المبالغ الواردة في الإقرارات الضريبية مع أرصدة الحسابات الخاصة بها ووجدت جميعها مطابقة باستثناء بعض الفروقات في المصاريف المستردة عن تغطية مساهمات الأعضاء والتوريدات لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م بلغ مقدارها (٤٩٨,٩٦٦) ريالاً ومبلغ (٤١٨,٩٦٩) ريالاً على التوالي ، أي أن المصاريف التي تخص العاملين تزيد عن المصاريف المستردة بالمبالغ المذكورة ، وقد أوضحت الشركة أن تلك الفروقات تمثل مبالغ قابلة للاسترداد في نهاية العاملين المذكورين ، وقد شملتها القوائم المالية والإقرارات الضريبية.

وعلى ضوء ما تقدم فإن ما جاء في حيثيات اللجنة الابتدائية من أن أصول المستندات التي تؤيد صحة البيانات التي تم طلبها أثناء الفحص الميداني يخالف الواقع المدون في محضر الميداني، ولذلك فإن ما اطلع عليه مندوبو الهيئة لا يعول عليه في إهدار حسابات الشركة لعدم وقوع المخالفات المنصوص عليها في الفقرة (٣/ب، ج) من المادة (السادسة عشر) والفقرة (٣) من المادة (السابعة والخمسين) من اللائحة التنفيذية.

أما استناد اللجنة الابتدائية في تأييد الهيئة بإهدار الحسابات إلى الفقرة (٢/ج) من المادة (السادسة والخمسين) من اللائحة التنفيذية ، فنفيد أن إمسك الحسابات بالمملكة على الحاسب الآلي باللغة الإنجليزية هو أمر ضروري لا غنى عنه لارتباطه بحسابات المركز الرئيس شأنه في ذلك شأن جميع الفروع الأخرى المنتشرة في غالبية دول العالم ، وإذا كانت ثمة مخالفة لعدم التسجيل في حساباتنا باللغة العربية فإن معاقبتنا بإهدار الحسابات وإخضاعنا للضريبة يقتضى أن يستند إلى أسباب تؤكد عدم مصداقية الحسابات أو تحقيق إيرادات تخضع للضريبة ولا ينطبق أي منهما ، فلم تطلب منا الهيئة تعريب الحسابات قبل إجراء الفحص أو أثناء الفحص ، وقد استكمل مندوبو الهيئة أعمال الفحص الميداني والاطلاع على المستندات ومطابقتها على الحسابات المسجلة على الحاسب الآلي وتدوين مبالغ ومسميات وأرقام الحسابات على النحو الوارد في محضر الفحص الميداني وهي مطابقة للقوائم المالية المدققة والمقدمة إلى الهيئة باللغة العربية ولو كان ثمة قصور في الحسابات لما استطاع ممثلو الهيئة التمكن من تسجيل تلك المعلومات والقيام بأعمال المراجعة التي تمت أثناء الفحص الميداني.

أما استناد اللجنة الابتدائية في تأييد الهيئة بإهدار الحسابات إلى المادة (١) من نظام الدفاتر التجارية التي تنص على أنه يجب على كل تاجر أن يمسك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي بدقة وبيان ماله من حقوق وما عليه من التزامات متعلقة بتجارته ويجب أن تكون تلك الدفاتر منظمة وباللغة العربية ، فنفيد أن نص المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية لا يترتب على مخالفتها إهدار الحسابات لعدم اشتغالها على أية عقوبات ، وأن العقوبة المقررة على مخالفتها طبقاً لما حددتها المادة (١٢) من نظام الدفاتر التجارية هي غرامة تفررها وزارة التجارة على ضوء ما تم تحديده بالقرار الوزاري رقم (١٩٤) الصادر عن معالي وزير التجارة بتاريخ ١٤٠٩/١١/٢٣هـ وبالتالي فإن استناد اللجنة إلى المادة الأولى من نظام الدفاتر التجارية في إهدار حساباتنا يخالف النظام.

لقد أقرت اللجنة الابتدائية أن الشركة تعاونية استناداً إلى المادة الأولى من النظام الأساسي ، ولكنها ذكرت أنها لم تقل أنها غير ربحية ، وذكرت أن الشركة تهدف للربح مستندة في ذلك إلى المادة (السابعة) من النظام الأساسي التي توضح رأس المال المكتتب فيه والمؤسسين حيث ذكرت أنها تتضمن شركات وشركات استثمار ، واسترشدت بأن السجل التجاري رقم (.....) وتاريخ ١٣٩٨/٧/١٤هـ لم يرد فيه أي إشارة إلى أن الشركة تعاونية ، ونفيد أن النشاط المرخص به بموجب السجل التجاري المذكور صدر لفرعنا

بناءً على النظام الأساسي للشركة التي تم تأسيسها كشركة تعاونية وأن مضمون النشاط المرخص به بموجب السجل التجاري هو تقديم خدمات خاصة لشركاتالعالمية الأعضاء فيها التي تعمل في المملكة وذلك في مجال الخدمات اللاسلكية المتعلقة بتبادل البرقيات بموجب قرار وزير التجارة رقم (1008) في ٢٠/٤/١٣٩٨ هـ وهو نشاط تعاوني بحكم أن تلك الخدمات خاصة وتقتصر على الأعضاء وحدهم , ومن غير المعقول أن يهدف الأعضاء إلى الربح من أنفسهم من خلال شركة يقومون بتأسيسها , وبالتالي فإن ما ذكرته اللجنة من أننا نهدف إلى الربح يتعارض مع النظام الأساسي والنشاط المرخص به على النحو الوارد في السجل التجاري المذكور.

إن تفسير اللجنة الابتدائية لما ورد في المادة (السابعة) من النظام الأساسي من أن الشركة ربحية غير وارد , لأن رأس المال البالغ مقداره (١٩٠,٠٠٠) فرنك بلجيكي يعادل (١١٧,٠٠٠) ريال تقريبًا بمتوسط سعر العملة الحالي وهذا المبلغ هو بمثابة رأسمال رمزي ورد في النظام الأساسي لقيمة الحصص المكتتب فيها من الأعضاء لتبدأ الجمعية أعمالها , فأى كيان تعاوني لابد له من مصاريف لاستكمال الإجراءات النظامية في بداية تسجيله , وأن رأس المال بهذا المبلغ الضئيل لا يبرر أبدًا أن الشركة تهدف إلى الربح أو أن الأعضاء فيها مستثمرون, كما أن كافة المؤسسين هم جهات مالكة ل..... , وكما تم إيضاحه فإن الحاجة للخدمة المشتركة لتأمين النقل الجوي في جميع دول العالم هي التي دعت إلى تأسيس الشركة كجمعية تعاونية فيما بين شركاتالأعضاء وأن الخدمات التي تقوم بها الشركة أمر ضروري لسلامة الملاحة الجوية , وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة الحادية عشرة من النظام الأساسي على أن الشركة تمسك حساباتها من أجل تحديد المساهمة النسبية لكل شريك في النفقات المشتركة العائدة للخدمات , وبالتالي فإنه ليس ثمة هدف تحقيق أرباح من خلال الخدمات التي تقدم للأعضاء.

لقد فحصت الهيئة حسابات الشركة المسجلة على الحاسب الآلي والمستندات المؤيدة لها وهي جميعها مصاريف ولا تشمل على أية إيرادات على النحو المدون في محضر الفحص الميداني وتؤكد القوائم المالية المعتمدة, وإذا كانت ثمة معلومات لدى الهيئة تبين تحقيق الشركة إيرادات فنرجو أن توضحها لنا لأن الأمور الضريبية لا يتم استنباطها من تفسيرات نصوص النظام الأساسي أو التراخيص, وإنما تقام عليها الحجة بالدليل والبرهان.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم إهدار حساباته, وكذلك عدم فرض ضريبة على ما احتسبته الهيئة إيرادات للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن تقرير الفحص الميداني الذي أجرته يثبت أن المكلف يقدم خدمات خاصة لشركاتالعالمية, وقد أكد ذلك النظام الأساسي للشركة, وكذلك قرار وزير التجارة بالترخيص للشركة, حيث لم يرد فيهما أن الشركة تعاونية كما هو متبع في مثلها من الشركات في الحالات المشابهة لها, كما خالفت الشركة أحكام ومواد النظام الضريبي ولائحته التنفيذية فيما يتعلق بما يلي:

أ- عدم إمساك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة النشاط, ولم يتم حفظ كافة المستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة على الحاسب الآلي محليًا بما يسمح بالاطلاع عليها حال طلبها طبقًا للفقرة (٣/ب) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ب- عدم إثبات صحة معلومات القرارات بموجب مستندات ثبوتية طبقًا للفقرة (٣/ج) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل, حيث لم تقدم الشركة أية مستندات مؤيدة لبند الإيرادات أو كما تسميه الشركة المشاركة مع شركات ال.....

ج- مسك دفاتر وسجلات بالحاسب الآلي بغير اللغة العربية طبقًا للفقرة (٣/هـ) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل, حيث إن الشركة تقوم باستخدام برنامج...على الحاسب الآلي باللغة الإنجليزية دون ترجمته للغة العربية.

وعليه فقد تم إهدار الحسابات والدفاتر طبقًا للفقرة (٣) من المادة (١٦) والفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل, ومحاسبته بالأسلوب التقديري بنسبة ٢٠% من إيراداته المتمثلة في المبالغ المستردة, وقد تأيد

ذلك بالفرار الاستثنائي رقم (١٠٩٨) لعام ١٤٣٢هـ بشأن الربط الضريبي التقديري على حسابات المكلف عن العام ٢٠٠٥م، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إهدار حساباته، وكذلك طلبه عدم فرض ضريبة على ما احتسبته الهيئة إيرادات للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م، في حين ترى الهيئة إهدار حسابات المكلف ومحاسبته بالأسلوب التقديري بنسبة ٢٠% من إيراداته المتمثلة في المبالغ المستردة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (٣) من المادة (١٦) أنها تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللدخول من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية: ... ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف، ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية"، كما تبين أن الفقرة (٣) من المادة (٥٧) تنص على أنه "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى عدم إجازة المصروف الذي لم يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة".

وباطلاع اللجنة على محضر الفحص الميداني تبين أن المركز الرئيس يقوم بشراء بعض الأصول الثابتة ودفع تكاليف الصيانة لها، كما يحتفظ لديه بالفواتير الأصلية و يقوم بإجراء القيود المحاسبية بدفاتر الفرع، كما أنه تضمن إقرار ممثل المكلف بعدم وجود إيرادات بالمعنى المتعارف عليه وإنما مساهمات الأعضاء في تحمل مصاريف الفرع، مما يعني أن إيرادات فرع الشركة في المملكة تمثل الجزء المقدم لتغطية المصروفات، وفي ضوء ذلك فإنه لا يمكن للشركة في هذه الحالة أن تظهر قوائمها المالية أي أرباح، وبالتالي يصعب تحديد أرباح الشركة من نشاطها في المملكة من واقع قوائمها المالية المقدمة كأساس لاحتساب الوعاء الضريبي.

وباطلاع اللجنة على النظام الأساسي للشركة تبين أن المادة السابعة منه تحدد رأس مال الشركة وملاكها الأساسيين بما فيهم شركات استثمارية، وأن المادة الحادية عشرة تنص على أن "تكون أهمية مساهمة الشريك في رأس مال الشركة بنسبة مساهمته بالنفقات المشتركة المتعلقة بالخدمات التي تقدمها الشركة كما يظهر ذلك من خلال حسابات الشركة السنوية، وأنه يتم توزيع رأس مال الشركة في غضون الشهر الذي يلي الجمعية العمومية السنوية على أساس حسابات السنة السابقة"، كما أن المادة الثانية عشرة تلزم الشركاء ببيع أو شراء عدد الحصص الناتج عن التوزيع السنوي من الحصص وذلك وفقاً للشروط التي يحددها مجلس الإدارة، وهو ما يعني توزيع أرباح على الشركاء بطريقة غير مباشرة.

ولكل ما تقدم وصلت اللجنة إلى قناعة بأن الشركة تهدف إلى الربح، وأن كامل الأحداث المالية لفرع الشركة بالمملكة لا يتم قياسها وإثباتها محاسبياً كما تتطلبه معايير المحاسبة المتعارف عليها، وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته وفرض ضريبة على ما احتسبته الهيئة إيرادات للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) بتأييد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحولة خلال الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م بمبلغ (٤,٥٤٩,٠٦٦) ريالاً؛ وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة أسست رأيها في إخضاع القيود في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع إلى تغيير مسمى الحركة الواردة في القيد المحاسبي عن العامين السابقين ، ولم توضح الهيئة أن تلك المبالغ أرباباً محولة ، وقد أيدت اللجنة الابتدائية الهيئة في إخضاع القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل المصاريف في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع على أنها أرباباً محولة ، وبالتالي فإن افتراض اللجنة تحويل أرباح إلى المركز الرئيس يتعارض مع ما ورد في محضر الفحص الميداني والذي أكدت بموجبه الهيئة مطابقة المبالغ المسجلة على الحاسب الآلي للقوائم المالية المعتمدة ، ولما كانت القوائم المالية وحسابات الشركة لا تشتمل على أية إيرادات فإنه ليس ثمة أرباح محققة ليتم تحويلها إلى المركز الرئيس ، ويؤكد ذلك حساب البنك حيث لا يشتمل على أية مبالغ محولة إلى المركز الرئيس بل أن حساب البنك يشتمل على المبالغ المحولة من المركز الرئيس لتسديد مصاريف الفرع بالمملكة.

إن الأرصدة المدينة الظاهرة في حساب المركز الرئيس بمسمى مصاريف الفرع الشهرية والتي أضعفتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% على أنها مصاريف المركز الرئيس ، وأيدت اللجنة الابتدائية إخضاعها لضريبة الاستقطاع ، ما هي إلا قيود محاسبية لتغطية مصاريف الفرع المحلية من خلال المركز الرئيس وقد ظهرت مبالغها مدينة في حساب المركز الرئيس ، وبالتالي فإن ما تم افتراضه من جانب الهيئة واللجنة الابتدائية ينفيه القيد المحاسبي الوارد في حساب المركز الرئيس نفسه ، لأن مصاريف الفرع الشهرية المسجلة على حساب المركز الرئيس لتغطيتها بالمبالغ التي أضعفتها الهيئة ظهرت ضمن الحركة المدينة من الحساب ولم تظهر كرصيد دائن ، وفيما لو افترضنا أن تلك المبالغ مصاريف خدمات مقدمة للفرع من المركز الرئيس قد ظهرت دائنة ضمن حساب المركز الرئيس وليست مدينة ، وأيضاً لو كانت مبالغ محولة لكان قيد استحقاقها قد ظهر دائناً في الحساب المذكور ولكن آياً من ذلك لم يحدث.

إن القيود المحاسبية التي تمت على حساب المركز الرئيس هي تغطية لمصاريف الفرع المحلي ولا يجوز تفسيرها بأنها مصاريف تخص المركز الرئيس أو توزيع لأرباح لأن الشركة جمعية تعاونية لا تهدف إلى تحقيق أي أرباح بموجب النظام الأساسي والدليل المالي ولا يقتضي خضوعها لضريبة الاستقطاع للأسباب التالية:

أ- عدم وجود أرباح محققة يمكن تحويلها للمركز الرئيس، وتؤكد السجلات المحاسبية والقوائم المالية المعتمدة ولم تقم الهيئة الحجة على ثبوته.

ب- عدم وجود أي خدمات مقدمة من المركز الرئيس أو أي جهة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع وقد شمل محضر الفحص الميداني والإقرارات الضريبية لأعوام الاستئناف تفاصيل المصاريف المسجلة في حسابات الشركة وليس من بينها أي مبالغ مدفوعة إلى جهات غير مقيمة.

وعلى ضوء ما تقدم فإن أحكام المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي وكذلك أحكام المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لا تنطبق على الشركة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من خلال حركة حساب المركز الرئيس الجاري المقدم من المكلف أنه يتضمن مبالغ تمت تسويتها لصالح المركز الرئيس بالخارج وهذه المبالغ تم تغيير تسميتها بالكشف المقدم للفرع الفاحص عن الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م عن العامين السابقين ٢٠٠٤م و٢٠٠٥م ، حيث كان اسمها في الكشف الخاص بعامي ٢٠٠٤م و٢٠٠٥م مبالغ مقاصة تم تسويتها لصالح المركز الرئيس وتم شرحها في محضر الأعمال بأنها

عمليات مقاصة من المركز الرئيس ، لأنه هو الذي يقوم بفوترة شركاتوالتحصيل منها، كما أنه يقوم بتمويل الفرع وتغطية مصاريفه، وهذه المبالغ عبارة عن مقاصة من مستحقات شركات، بينما قام المكلف بتعديل تسميتها في الكشف الحالي إلى مصاريف الفرع الشهرية.

وترى الهيئة أن تغيير الشركة للتسمية لا يغير من حقيقة وطبيعة هذه المبالغ شيئاً حيث إنها تسويات تمت لصالح المركز الرئيس، ويجب أن تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المقيدة في حساب المركز الرئيس للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠٠٩م لضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة أن تلك المبالغ عبارة عن مقاصة من مستحقات شركاتالتي تخضع لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٠/١٥/١٤٢٥هـ، تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٥) تنص على أنه "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ٨- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها"، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلِّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: ... أي دفعات تحددها اللائحة التنفيذية على أن لا يتجاوز سعر الضريبة ١٥%".

وبرجوع اللجنة إلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن المادة (٦٣) تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%".

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع ، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، ونظراً لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى عدم خضوع مقابل العمليات أو الخدمات التي تتم بين الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة وشريكاتها الزميلة، المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة وبالتالي قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، كما أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوباً ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية.

وحيث إن فرع الشركة حول مبالغ لمركزه الرئيس عن طريق المقاصة، لذا فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المقيدة في حساب المركز الرئيس للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠٠٩م لضريبة الاستقطاع.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢٦) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- ١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته وفرض ضريبة على ما احتسبته الهيئة إيرادات للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٩م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٢- رفض استئناف المكلف في عدم إخضاع المبالغ المقيدة في حساب المركز الرئيس للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠٠٩م لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ

القرار.

وبالله التوفيق،،،