

(القرار رقم ١٦٨٤ الصادر في العام ١٤٣٨ هـ)

في الاستئناف رقم (١٥٩٩/زض) لعام ١٤٣٥ 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، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٢٢) وتاريخ ١٤٣٧/١/١ هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة (الهيئة العامة للزكاة والدخل حاليًا) قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١ هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك للاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٥ هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من ١٩٩٨م وحتى ٢٠٠٢م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٣/١٥ هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف 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 (٩) لعام ١٤٣٥ هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٤٠٢) وتاريخ ١٤٣٥/٣/١ هـ، وقدم استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٣٩٣) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٧ هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا بالمبلغ المستحق 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: زيادة مبلغ الربط النهائي المعدل عن الربط الجزافي السابق.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/٥) برفض اعتراض المكلف على زيادة الضريبة في الربط الحالي على الحسابات عن الربط على أساس التقدير الجزافي، وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم ترفع وجهة نظرها في هذا الموضوع إلى اللجنة الابتدائية رغم اعتراض الشركة على هذا بشكل رئيسي وتفاجئ مندوب الهيئة خلال وجوده في اللجنة وأجاب بان هذا البند لا يمثل بند اعتراض وان التقدير الجزافي ليس ربطًا على الحسابات، كما أن لجنة الاعتراض الابتدائية أفادت أنه لا علاقة البتة بين الربط الحالي وبين الربط الجزافي السابق الملغى بموجب حكم المحكمة الإدارية مما تري معه اللجنة رفض اعتراض المكلف علي الربط النهائي عن الأعوام محل الخلاف، وأنه لا يوافق على ذلك لأن الاعتراض المقدم للهيئة العامة للزكاة وللجنة الاعتراض الابتدائية هو لنفس الشركة وعن نفس الأعوام التي تم الربط عليها ومن حق الشركة أن تقارن بين الربط الجزافي وبين الربط النهائي

المعدل إذ لا يجوز نظامًا ووفقًا للتعاميم الصادرة عن الهيئة بأن يزيد الربط المعدل عن الربط السابق ولم يحدد النظام أن كان هذا الربط جزافيًا أو غير جزافي، وهذا ما أكدته المادة الحادية والستين من النظام بند رقم (٨) من اللائحة التنفيذية والتي جاء فيها "لا يجوز أن يقل ربط الضريبة عن ما جاء في أقرار المكلف كما أقر به المكلف أو ممثله، ولا يجوز أن يتجاوز ربط المصلحة، كما أن التشريعات القانونية تنص على "أن لا يجوز أن يضار طاعن بطعنه" وبالتالي لا يجوز أن يزيد الربط النهائي المعدل عن الربط السابق بأي حال من الأحوال، وكما تظهره نتائج شركات التأمين في المملكة فإن الأرباح المحققة لهذه الشركات إن وجدت لا تتجاوز ١٠% من إيراداتها، علمًا أن الربط الجزافي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على حسابات الشركة هو ٢٠% من نشاطها وهذه النسبة هي الأعلى التي من الممكن أن تحققها أي شركة تأمين في العالم، لذلك تطلب الشركة من لجنتم عدم زيادة الربط النهائي المعدل عن الربط الجزافي الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل سابقًا لأنها النسبة العليا لتقدير الأرباح على شركات التأمين الادخاري، وأن السبب الرئيسي لزيادة الربط المعدل يعود إلي اجتهاد مندوب الهيئة العامة للزكاة والدخل بتعديل الربح الصافي للشركة بإضافة حصة الشركة في إيرادات صندوق التأمين الادخاري العالمي بدون تنزيل المصاريف المتعلقة به، كما أن الربوط الأصلية لم تتضمن هذا البند مع العلم أن الشركة قامت بتزويد الهيئة العامة للزكاة والدخل قبل إجراء الربط الجزافي بجميع البيانات والمعلومات عن الحسابات المحلية والعالمية للشركة والتي كانت تتضمن إيرادات الاستثمار والمصاريف المتعلقة بها.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن هذا البند لا يمثل بند اعتراض، حيث إن البنود المعروضة في المذكرة المرفوعة من الهيئة تناولت بنود الحسابات المعترض عليها، أما ما يشير إليه المكلف في هذا البند فإنه يتعلق بحكم صادر من المحكمة الإدارية بشأن إهدار حسابات الشركة، وأن التقدير الجزافي ليس ربطًا على الحسابات، وأن الربط الحالي محل الاعتراض هو ربط على الحسابات كذلك أفادت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة أن احتجاج المكلف بما ورد في النظام الضريبي الجديد لا وجه له من حيث المبدأ، إضافة إلى ذلك فإنه لا علاقة البتة بين الربط الحالي المبني على الحسابات وبين الربط الجزافي السابق الملغى بموجب حكم المحكمة الإدارية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف ألا تزيد المستحقات الزكوية والضريبية بموجب ربط الهيئة للأعوام من ١٩٩٨م حتى ٢٠٠٢م المؤيد بالقرار الابتدائي محل الاستئناف عن الربط الذي أجرته الهيئة لذات الأعوام بالأسلوب التقديري لإهدارها للحسابات، في حين تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الاطلاع والدراسة تبين أن الهيئة أهدرت حسابات المكلف وأجرت عليه ربطًا زكويًا ضريبيًا للأعوام من ١٩٩٨م حتى ٢٠٠٢م بالأسلوب التقديري، وأن المكلف أنهى كافة مراحل الاعتراض والتقاضي على الربط وانتهى بصدر حكم الدائرة الإدارية الأولى بالمحكمة الإدارية بالرياض رقم (٨٧/د/١) لعام ١٤٣١هـ المؤيد من الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرياض بحكمها رقم (٦/إس/٩٦٩) لعام ١٤٣١هـ القاضي بإلغاء قرار الاستئناف رقم (٧٤٩) ورقم (٧٥٠) لعام ١٤٢٨هـ المؤيدين للهيئة في إهدار حسابات المكلف، مما انتهى بالهيئة إلى التعديل على بعض البنود التي تضمنتها الإقرارات والقوائم المالية وإجراء الربط الزكوي الضريبي على المكلف بخطابها رقم (١٤٣٣/١٦/٢٢٧٩) وتاريخ ١٤٣٣/٤/١٢هـ.

وبرجوع اللجنة للمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٣٤٠) وتاريخ ١٣٧٠/٧/١هـ تبين أنها تنص على "تصدر لجنة الاعتراض الابتدائية قرارها في الاعتراض بعد سماع آراء الطرفين بأغلبية الآراء ولا يجوز أن يقل ربط الضريبة في قرارها عما أقر به المكلف أو ممثله وألا يتجاوز ربط المصلحة".

وحيث تبين أن الربط الذي أجرته الهيئة بإهدارها للحسابات ألغى بحكم المحكمة الإدارية، وأن الأحكام النظامية لم تحدد قيمًا عليا أو دنيا للمستحقات الزكوية والضريبية فيما عدا الربوط التي في مراحل الاعتراض لا يجوز أن تكون قرارات لجان الاعتراض

الصادرة بشأنها أقل من إقرار المكلف ولا تزيد عن ربط الهيئة، وأن البنود التي تضمنها الربط محل الاستئناف يمكن قبولها أو رفضها وفقاً لمقتضى الأحكام النظامية، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه ألا تزيد المستحقات الزكوية والضريبية بموجب ربط الهيئة للأعوام من ١٩٩٨م حتى ٢٠٠٢م المؤيد بالقرار الابتدائي محل الاستئناف عن الربط الذي أجرته الهيئة لذات الأعوام بالأسلوب التقديري لإهدارها للحسابات.

البند الثاني: إيرادات الاستثمار.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/٢) برفض اعتراض المكلف على إضافة إيراد الاستثمار إلى الوعاء الضريبي؛ وفقاً لحثيات القرار. استأنف المكلف القرار الابتدائي فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة جاء فيه بخصوص هذا البند أن هذه الاستثمارات تعود إلى عملاء المكلف من المؤمن عليهم، ويتم استثمارها في الإجمالية، والمادة (١٣) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١/٢١/١٣٧٠هـ بينت ما يخضع للضريبة، ولذا فإن قرار المكلف المتعلق بكيفية التصرف في أرباح استثماراته لا أثر له على كيفية احتساب الضريبة، وعليه ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند ومن خلال ما ورد في خطاب اللجنة لا ترى الشركة أي سبب أو مبرر واضح في وجهة نظر اللجنة لرفض اعتراض المكلف ونفيدكم بأن جميع فروع الشركة داخل وخارج مملكة البحرين تقوم بتحويل الأموال المجمعة لديها إلى المركز الرئيسي في البحرين وهذا نظام محاسبي مطبق في الشركة ككل وليس على فرع المملكة وأن الإيرادات المتحصلة من صندوق التأمين تخص المركز الرئيسي ومسجلة في حساباته وتستطيع الهيئة العامة للزكاة والدخل أن تحسب حصة فرع المملكة من نتائج الأرباح العالمية ككل في البحرين وعدم اختيار بند واحد فقط وذلك وفقاً لنظام الضريبة الجديد وذلك بأخذ الأقساط المحلية على الأقساط العالمية مضروبة بالربح العالمي ومن ثم مقارنتها بالأرباح المحلية المعدلة ومن ثم احتساب الضريبة على أرباح فرع المملكة إذ لا يجوز أن يجتهد مندوب الهيئة واختيار بند واحد فقط من الميزانية العالمية وهو بند الإيرادات دون خصم المصاريف المتعلقة بها وتعديل أرباح المملكة، وبناءً على ذلك تقترح الشركة تطبيق إحدى الطريقتين:

- تطبيق المادة الخامسة عشرة من نظام الضريبة الجديد والذي حدد الوعاء الضريبي لشركات التأمين التي تمارس نشاط التأمين الادخاري.

- تطبيق ما جرى تطبيقه على حسابات الأعوام ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م و٢٠٠٧م من قبل الهيئة والمرفق صورة عنه والذي بموجبه قامت الهيئة بتعديل الربح الصافي المحلي بحصة الفرع من إيرادات الاستثمار بعد خصم المصاريف المرتبطة بها، إذ لا يجوز تعديل أرباح الاستثمار بإيرادات الاستثمار وتجاهل المصاريف المرتبطة بها.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الشركة تؤكد بأنها ليست شركة استثمارية بل تقوم باستثمار أموال صندوق التأمين على الحياة لصالح حاملي البوالص لدفع الالتزامات المستقبلية لهؤلاء المؤمنین وبالتالي لا يجوز إخضاع هذه الإيرادات للضريبة. وأنه في حال عدم الاقتناع بذلك فإن ما يجب إخضاعه هو ما يعادل (٥%) باعتباره يخص الشركاء من توزيعات الأرباح المتراكمة، أما ما يعادل (٩٥%) فيتم توزيعه لحاملي البوالص، ونود الإفادة أنه بناءً على نتيجة الفحص الميداني الذي تم على حسابات الشركة السنوات اللاحقة وصدر به قرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٠١٠) لعام ١٤٣١هـ، مؤيداً لإجراء الهيئة في هذا البند، حيث أكدت الشركة أن الخبر الاكتواري يقيّم جميع بوالص التأمين القائمة في نهاية السنة وفقاً لعناصر التقييم التي تعتمد على صافي القيمة الحالية والالتزامات المستقبلية لجميع البوالص السارية في نهاية العام، ويتم مقارنة هذا التقييم مع الرصيد الافتتاحي لصندوق التأمين على الحياة ويتم تحميل الفرق من أو إلى حساب الأرباح والخسائر تحت بند التحويل إلى صندوق التأمين على الحياة لمقابلة الالتزامات المستقبلية لحاملي البوالص السارية، وقد قدمت الشركة شهادة من الخبر الاكتواري بقيمة ما يجب تحويله لصندوق التأمين على الحياة على حسابات فرع المملكة ويظهر هذا المبلغ في قائمة الدخل للحسابات المحلية (حسابات الفرع)، وهذا الإجراء قبلت به الهيئة واعتمده في الربط محل الاعتراض، أما الإيراد الذي تحقق

للشركة من استثمار رصيد هذا الصندوق في أنشطة استثمارية أخرى تدار بواسطة المركز الرئيس صرّحت عنه الشركة في القوائم المالية فقط ولم تصرح عنه في قوائمها المحلية (فرع المملكة) وفقاً لما يظهر بالقوائم المالية المحلية وإيضاداتها فهو ما يجب إضافته لإيرادات فرع المملكة طبقاً للمادة (١٣) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ، كما أن ما دفعت به الشركة في اعتراضها بأن هذا الإيراد يمثل أرباح يتم توزيعها على الشركاء وحاملي البوالص بواقع (٥%) و(٩٥%) على التوالي، فإن ما تقبل به وقبلته الهيئة ويعمل به في نشاط التأمين هو ما شهد به الخبير الاكتواري واتضح أثره في حسابات الشركة ولذلك فإن المبالغ المحملة على الحسابات (لمقابلة الالتزامات المستقبلية لحاملي البوالص) هو ما قبلته الهيئة، أما إيراد استثمار رصيد صندوق التأمين على الحياة (لفرع المملكة) فلم يتم التصريح عنه ضمن إيرادات الفرع، وبالتالي يجب إضافته لإيرادات الفرع لأغراض الضريبة، وقد أكدت عليه لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة وكذلك القرار الاستثنائي رقم (١٣٣٤) لعام ١٤٣٥هـ الصادر لنفس الشركة لعام ٢٠٠٤م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة حصة فرع المملكة من إيرادات الاستثمار الناتجة عن استثمار أموال صندوق التأمين على الحياة للوعاء الضريبي لفرع الشركة بالمملكة، وأنه في حال إصرار الهيئة على موقفها فإن ما يتم إضافته بحد أقصى ما يعادل ٥% من إيرادات الاستثمار للضريبة، في حين تتمسك الهيئة بإضافة جميع الإيرادات الخاصة بالفرع المحققة من استثمارات أموال صندوق التأمين على الحياة بالمركز الرئيس للوعاء الضريبي للفرع.

وباطلاع اللجنة على محضر أعمال الفحص الميداني لحسابات المكلف لعام ٢٠٠٣م الموقع من قبل ممثلي الشركة بتاريخ ١٤٢٥/١١/١٠هـ، الذي اعتمدت عليه الهيئة في معالجتها لهذا البند، تبين أن الهيئة سألت المكلف كما في الصفحة رقم (١٤) من تقرير الفحص عن أرصدة صندوق التأمين على الحياة وأين يتم استثماره؟ وأين يتم تسجيل إيرادات تلك الاستثمارات؟ وكيف يتم تصنيفها في القوائم المالية؟ وهل تم التصريح عن إيرادات استثمارات صندوق التأمين على الحياة الخاص بفرع السعودية في القوائم المالية للفرع؟ وما هي قيمة تلك الإيرادات؟ وكانت إجابة المكلف نصاً (أن جميع استثمارات الشركة يتم إدارتها من قبل المركز الرئيس بالبحرين لجميع فروع الشركة في منطقة الخليج العربي حيث يوجد الموظفون المؤهلون للقيام باستثمار أموال صناديق التأمين على الحياة بأفضل وأكفأ الطرق، ويتم تسجيل إيرادات الاستثمار في القوائم المالية العالمية كبنود استثمارات ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي وإيرادات الاستثمار ضمن الإيرادات الظاهرة في قائمة الدخل، ولم يتم التصريح عن أي إيرادات في القوائم المالية للفرع تعود إلى صندوق الاستثمارات في الفرع وأن تحديد نصيب الفرع من إيرادات تلك الاستثمارات يحتاج إلى عملية احتساب يقوم بها متخصصون في ذلك)، ويرجع اللجنة إلى المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته تبين أنها تنص على "تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية، والناتجة أيضاً عن معاملات واستثمارات موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة الواردات الناتجة من العمولات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة، وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية والسعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة".

وحيث إن المكلف أفاد بأن استثماراته لرصيد صندوق التأمين على الحياة التي تدار بواسطة المركز الرئيس في البحرين قد حققت إيرادًا تم التصريح عنه ضمن إيرادات الاستثمار في القوائم المالية العالمية ولم يتم التصريح عنه في القوائم المالية (المحلية) لفرع المملكة، وتطبيقًا للأحكام النظامية المشار لها أعلاه، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة حصة فرع المملكة من إيرادات الاستثمار الناتجة عن استثمار أموال صندوق التأمين على الحياة للوعاء الضريبي لفرع المملكة.

البند الثالث: أتعاب خدمات الإنتاج.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/1) برفض اعتراض المكلف على عدم حسم أتعاب خدمات الإنتاج من الوعاء الضريبي؛ وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن وجهة نظر لجنة الاعتراض جاءت بخصوص هذا البند أن اللجنة اطلعت على الاتفاقية الموقعة بين المكلف ووكيله مكتب ... فتبين أن بند (أ) فقرة (٦) من هذه الاتفاقية ينص على أن الوكيل (الطرف الثاني في الاتفاقية) يتحمل "توفير المستلزمات والموظفين والأفراد... الخ، والتي تلزم لغرض تنفيذ نشاطاته كوكيل رئيسي، وجميع هذه التسهيلات والمصاريف المتعلقة بها سوف تكون على حساب ونفقة الطرف الثاني وكذلك ينص بند (٥) فقرة (٦) على أن الطرف الثاني مسئول عن جميع أعمال الوكلاء الفرعيين ومكافآتهم ومصاريفهم مهما كانت ويمكن تحملها ودفعها من قبل الطرف الثاني، فيفهم من ذلك أن المصاريف التي يطالب المكلف بخصمها من الوعاء يتحملها الوكيل، وبما أن الاتفاقية لم تنص في أي من بنودها على أن المكلف يعرض الوكيل عن المصاريف التي يتكبدها الوكيل مما يعني ضمناً أن العمولة تغطي هذه المصاريف، وحيث إن ما قامت به الهيئة يتماشى والقرارين الوزاريين رقم (٣٥٢٤/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٤/١١ هـ ورقم (٦٦٨٧٤/٤) وتاريخ ١٤٠٩/١٠/١٩ هـ، فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على رفض الهيئة أتعاب الإنتاج، إن ما جاء في خطاب اللجنة صحيح ولكن يوجد اتفاقية أخرى تنص على عمولات الإنتاج التي يحصل عليها الأستاذ... وقد تم تزويد الهيئة العامة بهذه المستندات التي تؤيد دفع هذه المبالغ من قبل الشركة وأرفقته بالاعتراض المقدم للهيئة، وقد وافق مندوب الهيئة على قبول هذه الأتعاب للشركة إذا ما وافقت الشركة عن التخلي عن البنود الأخرى في الاعتراض وتستطيع لجتكم التأكد من ذلك من خلال المذكرة المعدة من مندوب الهيئة الموجودة في ملف الشركة.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن المكلف حدد بالخطاب الوارد للهيئة على مطبوعات المكتب الرئيس بالبحرين، أن هذه الأتعاب البالغة في الأعوام الخمسة محل الاعتراض مبلغ (٦,٩٨٠,١١٤) ريال، تدفع إلى الوكيل الرئيس مقابل توزيع منتجاتها، وحيث إن وكيل المكلف الرئيس هو فرع مؤسسة (ب) للمقاولات، فقد تم تحميل حسابات كل عام بعمولته النظامية ٣% من إجمالي الأقساط الجديدة والمجددة وقبلتها الهيئة دون تعديل وذلك تطبيقًا للقرار الوزاري رقم (٣٥٢٤/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٤/١١ هـ والقرار الوزاري رقم (٦٨٧٤/٤) وتاريخ ١٤٠٩/١٠/١٩ هـ، ولهذا فإن ما يدفع للوكيل خلاف النسبة النظامية المحددة يعتبر مخالفة للقرارات الوزارية المذكورة والتي تنظم عمولة وكيل شركة التأمين بالمملكة، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها وعلى سبيل الاحتياط وفي حال دفع المكلف بالقول بأن المبالغ لم تدفع بالكامل للوكيل بعينه وإنما دفعت له ولموظفيه، فإن الهيئة ترد بأن هذه الأتعاب لا تتضمنها عقود الموظفين، كما أنه لا يوجد سياسة موثقة للشركة ومعتمدة من وزير العمل يتم على أساسها دفع تلك المكافآت لموظفي الشركة وفقًا للمادة (١٢٥) من نظام العمل والعمال التي تلزم المؤسسات التي تستخدم عدد (٢٠) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها بعد اعتمادها من وزير العمل، وقد تأييد هذا الإجراء بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٤٦٧) لعام ١٤٢٥ هـ وقرارها رقم (٥٥٥) لعام ١٤٢٦ هـ وكذلك القرار رقم (١٣٣٤) لعام ١٤٣٥ هـ لنفس الشركة لعام ٢٠٠٤م، كما أن لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة اطلعت على الاتفاقية الموقعة بين المكلف ووكيله مكتب ... فتبين للجنة أن بند (أ) فقرة (٦) من هذه الاتفاقية ينص على أن الوكيل (الطرف الثاني في الاتفاقية) يتحمل "توفير المستلزمات والموظفين والأفراد... الخ والتي تلزم لغرض تنفيذ نشاطاته كوكيل رئيسي، وجميع هذه التسهيلات والمصاريف المتعلقة بها سوف تكون على حساب ونفقة الطرف الثاني" وكذلك ينص بند (هـ) فقرة (٦) على

"... أن الطرف الثاني مسئول عن جميع أعمال الوكلاء الفرعيين ومكافآتهم ومصاريفهم مهما كانت وسيتم تحملها ودفعها من قبل الطرف الثاني..." فيفهم من ذلك أن المصاريف التي يطالب المكلف بخصمها من الوعاء يتحملها الوكيل، وبما أن الاتفاقية لم تنص في أي من بنودها على أن المكلف يعوّض الوكيل عن المصاريف التي يتكبدها الوكيل، مما يعني ضمناً أن العمولة تغطي هذه المصاريف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند أتعاب خدمات الإنتاج المدفوعة بالزيادة عن ٣% من إجمالي الإيرادات لوكيل الشركة ... ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبولها ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظره.

وباطلاع اللجنة على "عقد وكالة خدمات تأمين" الذي أشار المكلف في خطابه المقيد لدى هذه اللجنة برقم (٦٠٠) وتاريخ ١٤٣٨/٣/٢٣هـ أنه يمثل (عقد عمولات الإنتاج المدفوعة للوكيل) المبرم بتاريخ ١٤١٠/٦/١٧هـ الموافق ١٩٩٠/١/١٤م بين المكلف (الموكل) ومؤسسة (ب) للتجارة ويمثلها ... (الوكيل) تبين أنه يتضمن في الفقرة (٦/أ) أن (الوكيل - الطرف الثاني) يتحمل توفير المستلزمات والموظفين والأفراد... الخ، التي تلزم لغرض تنفيذ نشاطاته كوكيل رئيسي، وجميع هذه التسهيلات والمصاريف المتعلقة بها سوف تكون على حسابه ونفقاته، كما تضمن في الفقرة (٦/د) أن (الوكيل - الطرف الثاني) مسئول عن جميع أعمال الوكلاء الفرعيين ومكافآتهم ومصاريفهم مهما كانت وسيتم تحملها ودفعها من قبله، كما تضمن في (٤/أ) أن هذه الاتفاقية تعتبر سارية المفعول منذ تاريخ إنجازها من قبل الطرفين، وسوف تستمر لمدة (٣) سنوات ميلادية، وقد يتم مراجعة بنودها، إذا اقتضى الأمر، وذلك قبل سريان التجديد لفترة أخرى، كما اطّلت اللجنة على "عقد وكالة خدمات تأمين" الذي أشار المكلف في خطابه المشار له أعلاه أنه يمثل (عقد عمولة الوكيل) المبرم بتاريخ ١٤١١/٢/١٢هـ الموافق ١٩٩٠/٩/١م بين المكلف (الفريق الأول - الموكل) ومؤسسة (ب) للتجارة ويمثلها ... (الفريق الثاني - الوكيل) وتبين أنه يتضمن في الفقرة (٣) أن الفريق الثاني يتعهد باتخاذ كافة التدابير والإجراءات القانونية والمادية وتقديم التسهيلات وتوقيع كافة المعاملات والمستندات والوثائق والطلبات والتوكيلات والتفويضات من أجل تمكين الفريق الأول من ممارسة أعماله ونشاطاته في المملكة ممارسة حرة من أي قيد أو تقييد، وأنه يتوجب على الفريق الثاني بنوع خاص وعلى سبيل المثال لا الحصر - أن يقدم كافة التسهيلات بغية الاستحصال - باسمه وعلى مسؤوليته - على التأشيرات والإجازات اللازمة لدخول واستخدام وإقامة وسفر مندوبي وموظفي الفريق الأول، كما تضمن في الفقرة (٤) و الفقرة (٥) أن الفريق الثاني يتقاضى من الفريق الأول أتعاباً تحدد بنسبة قدرها (٣%) من الواردات المقبوضة من الفريق الأول، ولا يكون له أي حق على الإطلاق بالواردات والمداخيل والأرباح والاستثمارات والتوظيفات المتأتمية عن ممارسة الفريق الأول لأعماله ونشاطاته في المملكة، كما تضمن العقد الأول في الفقرة (٨/ز) والعقد الثاني في الفقرة (٨) أن النظام الحاكم هو القوانين والأنظمة السارية في المملكة وبشكل خاص نظام الوكالات التجارية وتعديلاتها.

وبرجوع اللجنة إلى الخطاب الوزاري رقم (٣٥٢٤/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٤/١١هـ الذي ينص على "...، وإذا كان هناك اتفاق بين الشركة الأجنبية ووكيلها السعودي على دفع عمولة للوكيل فتوضع بنداً مستقلاً في الحسابات، ولا يقبل منها لغرض احتساب الضريبة أكثر من ٣% كعمولة من إجمالي الإيرادات التي تحصلت عليها الشركة عن طريق وكيلها السعودي..."، والخطاب الوزاري رقم (٦٨٧٤/٤) وتاريخ ١٤٠٩/١٠/١٩هـ الذي ينص على "...، نفيديكم بتأييدنا لما أصدرته المصلحة بتعميمها رقم (٧١٣٦) وتاريخ ١٤٠٦/٨/٢٥هـ القاضي بقصر تطبيق مضمون خطابنا رقم (٣٥٢٤/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٤/١١هـ على شركات التأمين الأجنبية حيث تكون العمولة في حدود ٣%...".

وحيث إن اتفاقيتي "عقد وكالة خدمات تأمين" المشار لهما أعلاه، تخضعان بموجب رضا الطرفين لأنظمة الوكالة التجارية في المملكة، وأن الواجبات والالتزامات التي تضمنتها كل منهما تمثل مهام الوكيل التجاري في المملكة، كما يتضح أن الاتفاقية الثانية التي نصت في الفقرة (٤) على ألا تتجاوز أتعاب الوكيل (٣%) هي تعديل للاتفاقية الأولى، وأن الخطابات الوزارية المشار لها أعلاه تقضي بآلا تزيد عمولة وكيل خدمات التأمين عن (٣%) من إجمالي الإيرادات التي تحصلت عن طريق الوكيل، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه قبول بند أتعاب خدمات الإنتاج ضمن المصاريف جائزة الحسم.

البند الرابع: الضريبة على الجهات غير المقيمة.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/٣) برفض اعتراض المكلف على دفع ضريبة جهات غير مقيمة عن المبالغ المدفوعة لشركة (ج) وعن المبالغ المدفوعة لشركة (د)؛ وفقا لحثيات القرار.

استأنف المكلف القرار الابتدائي وذكر أن الهيئة قامت باحتساب ضريبة على المبالغ المدفوعة إلى شركة (د) وشركة (ج)، وأفاد المكلف أنه وفقًا للنظام الذي كان سائدًا في ذلك التاريخ لا يوجد ضريبة استقطاع على جهات غير مقيمة عندما يتم تأدية الخدمات خارج المملكة، وإنما ضريبة الاستقطاع فرضت على السنوات التي تبدأ بتاريخ ٢٠٠٤/٧/٣٠م ولا تنطبق على السنوات التي تسبق هذا التاريخ، هذا وقد قام المكلف بالسنوات السابقة بتزويد الهيئة بالمستندات المعززة لذلك بالإضافة إلى شهادات مراجعي حسابات المركز الرئيسي خارج المملكة، والتي أكد بموجبها مراجعي الحسابات الخارجيين بان هذه الخدمات قد تم تأديتها خارج المملكة، كما نؤكد بأن شركة (د) هي شركة بحرينية مملوكة بالكامل من قبل مواطنين بحرينيين، ومن ثم تخضع للزكاة وليس للضريبة، هذا وقد قام المكلف بتزويد الهيئة بصورة عن السجل التجاري وعقد التأسيس لهذه الشركة في البحرين لتأكيد وجهة نظره.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن وجهة نظر الهيئة حيال هذا البند تفصيلها كما يلي:

المدفوع لشركة (ج):

تم إخضاع هذه المبالغ للضريبة، لأن المكلف قام بمزاولة تلك الأعمال داخل المملكة بواسطة مسؤولين من الشركة، حيث إنه في محضر أعمال الفحص أكد ممثلو الشركة على حضور مسؤولين من شركة (ج)، وعليه فإن المبالغ المدفوعة لتلك الشركة تخضع للضريبة.

المدفوع لشركة (د):

ينقسم إلى خدمات فنية وقد أوضح المكلف في محضر أعمال الفحص أن طبيعة تلك الخدمات الفنية تتمثل في إدارة صندوق التأمين على الحياة وتحضير معلومات لإرسالها إلى الهند للتقييم من قبل الإكتواري وتمثل في معلومات عن حاملي البوالص مثل اسم حامل البوليصة - تاريخ سريان البوليصة - نوع البوليصة...إلخ وكل هذه البيانات يتم إعدادها وفقًا لمتطلبات الخبير الإكتواري وترسل إليه بشركة (ج)، وخدمات إدارية أوضح المكلف في محضر الأعمال أن طبيعة تلك الخدمات تتمثل في الإدارة والإشراف على أعمال إعداد الكشوفات السابقة "المشار لها أعلاه" من حيث تجميع المستندات وترتيبها وتبويبها لتكون ملائمة للبند في إدخالها بواسطة الحاسب الآلي، وأنه يتضح أن البندين مرتبطان ويشكلان ممارسة نشاط قائم بالمملكة وعليه تخضع المبالغ المدفوعة للضريبة، وقد تأيد إجراء الهيئة بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٠١٠) لعام ١٤٣١هـ والقرار رقم (١٣٣٤) لعام ١٤٣٥هـ الصادر بحق ذات المكلف ونفس الشركتين باسميهما في الأعوام المالية اللاحقة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب ضريبة على الخدمات الفنية والإدارية المقدمة من شركة (ج) وشركة "د" (جهات غير مقيمة) بحجة أن هذه الخدمات مؤداة بالخارج ولا تخضع للضريبة، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بإخضاع هاتين الشركتين للضريبة بحجة أنهما مارستا العمل بالمملكة وحققتا دخلًا خاضعًا للضريبة.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن من ضمن المصاريف أتعاب خدمات فنية وإدارية لشركة "د" وأتعاب خدمات فنية لشركة (ج)، كما تبين من محاضر أعمال الفحص الميداني أنه يوجد مسئول من شركة (ج) في المملكة، وأن طبيعة الخدمات الفنية تتمثل في إدارة صندوق التأمين على الحياة وتحضير قاعدة معلومات لإرسالها إلى الهند للتقييم من قبل الاكتواري حيث تتمثل قاعدة البيانات في معلومات عن حاملي البوالص مثل (اسم حامل البوليصة - تاريخ سريان البوليصة - نوع البوليصة - فترة البوليصة وشروطها - مبلغ القسط - شروط استرداد المبلغ - الأقساط المحصلة - وضع البوليصة فيما إذا استحققت أو سارية أو تم الإلغاء - معلومات أخرى) كما أن طبيعة الخدمات الإدارية تتمثل في الإدارة والإشراف على أعمال إعداد الكشوفات المرتبطة بالخدمات الفنية من حيث تجميع المستندات وترتيبها وتبويبها لتكون ملائمة لإدخالها بواسطة الحاسب الآلي.

وحيث إن طبيعة الخدمات المقدمة من قبل شركة (ج) وشركة "د" تتمثل في تقديم خدمات وأعمال فنية وإدارية للمكلف يتم ممارستها داخل المملكة وخارجها في آن واحد، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على الخدمات الفنية والإدارية المقدمة له من شركة (ج) وشركة "د" (جهات غير مقيمة).

البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/٤) برفض اعتراض المكلف على فرض غرامات التأخير؛ وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه لا يستحق غرامات تأخير بسبب أن فروقات الضريبة نتجت من تغيير أساسي في طريقة احتساب الربح الخاضع للضريبة ونتاجت هذه الفروقات بسبب إضافة بند جديد لم يكن بالحسبان، إذ فيما لو طبقت الهيئة العامة للزكاة والدخل نظام الضريبة بأخذ الحسابات العالمية ككل واحتساب الضريبة على أساس المادة الحادية والستين من النظام لما ظهرت هذه الفروقات الضريبية ولما استحق أي غرامات على الشركة، ولذلك نأمل من اللجنة عدم احتساب أي غرامات.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن بنود الاستئناف أعلاه تخضع لغرامة التأخير حيث قضت المادة الثالثة عشر من النظام الضريبي بخضوع كافة الواردات العمومية التي تحصلها الشركة محليًا من أي مصدر كان في المملكة، وكذلك الواردات التي تعود إلى مصادر محلية، وعليه كان على المكلف أن يصرّح عن كافة وارداته في إقراره الضريبي ويسدد الضريبة المستحقة على صافي النتيجة في الموعد النظامي، وهو ما لم يلتزم به المكلف، وعليه فإن فرق الضريبة الناتج من إيرادات استثمار صندوق التأمين على الحياة يخضع لغرامة التأخير، بالإضافة إلى خضوع الضريبة على الجهات غير المقيمة لغرامة التأخير، نظرًا لأنها تعود إلى ممارسة أعمال بالمملكة ومن مصادر محلية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة بدرجة أن بنود الاستئناف ناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المكلف والهيئة، في حين تتمسك الهيئة باحتساب غرامة التأخير بدرجة أنه لا يوجد اختلاف في وجهات النظر وأن بنود الاستئناف من الأمور المحسومة التي كان ينبغي على المكلف الالتزام بها عند تقديم إقراره الضريبي وسداد المستحق عليه في الموعد النظامي.

وبرجوع اللجنة للمادة (10) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) في 1/1/1370هـ التي تقضي أن يقدم المكلف الإقرار ويسدد بموجبه في أو قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة التي عمل البيان من أجلها وفي حالة عدم تقديم البيان ودفع المبلغ خلال خمسة أيام من المدة المحددة تضاف غرامة قدرها عشرة في المائة إلى المبلغ المستحق وإذا تجاوز التأخير خمسة عشر يومًا تصبح الغرامة خمسة وعشرين في المائة، وكذلك ما تضمنه المنشوران الدوران رقم (3) لعام 1397هـ ورقم (0) لعام 1393هـ بأن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلًا للاجتهاد والاختلاف الحقيقي، وحيث تبين أن بنود الاستئناف ناتجة عن اختلافات حقيقية في وجهات النظر بين المكلف والهيئة، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة المستحقة الناتجة عن بنود الاستئناف.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٩) لعام ١٤٣٥ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه ألا تزيد المستحقات الزكوية والضريبة بموجب ربط الهيئة للأعوام من ١٩٩٨م حتى ٢٠٠٢م المؤيد بالقرار الابتدائي محل الاستئناف عن الربط الذي أجرته الهيئة لذات الأعوام بالأسلوب التقديري لإهدارها للحسابات، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة حصة فرع المملكة من إيرادات الاستثمار الناتجة عن استثمار أموال صندوق التأمين على الحياة للوعاء الضريبي لفرع المملكة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول بند أتعاب خدمات الإنتاج ضمن المصاريف جائزة الحسم، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على الخدمات الفنية والإدارية المقدمة له من شركة (ج) وشركة "د)" (جهات غير مقبمة) وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٥- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن بنود الاستئناف، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،