

(القرار رقم ١٧٨٧ الصادر في العام ١٤٣٨ هـ)

في الاستئناف رقم (١٦٨٥/ض) لعام ١٤٣٥ هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/١٢/٢٠ 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 الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢١) لعام ١٤٣٥ هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على شركة (أ)(المكلف) للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٣/٢١ هـ كل من:، 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 الهيئة بنسخة من قرارها رقم (٢١) لعام ١٤٣٥ هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٤٣٩) وتاريخ ١٤٣٥/١٠/٩ هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة بالفيد رقم (٥٥٧) وتاريخ ١٤٣٥/١١/١٢ هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إجراء الربط بالأسلوب التقديري للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المكلف في مطالبته باعتماد حساباته وقبول إقراراته، وفقاً لحججيات القرار. استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنها قامت بمخاطبة المكلف بخطابها رقم (١٢/٤٥٧) وتاريخ ١٤٣١/١/٢٦ هـ وخطابها رقم (١٢/٤٣٢٨) وتاريخ ١٤٣١/٨/١ هـ، ولم يتم الرد من قبل المكلف على الخطابين، وبعد ذلك انتقل فريق الفحص الميداني إلى عنوان المكلف المسجل في الإقرارات، إلا أنه لم يتم العثور على مقر المكلف حيث اتضح أنه غادر المملكة دون الالتزام بالفقرة (د) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي التي تنص على أنه "يجب على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار الهيئة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مواولة النشاط، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف".

وقد قامت الهيئة بدراسة إقرارات المكلف وحاولت القيام بالفحص الميداني لإثبات صحة ما ورد في الإقرارات، إلا أن فريق الفحص الميداني لم يتمكن من ذلك، حيث تبين أن جميع الدفاتر والمستندات للأعوام محل الفحص موجودة خارج المملكة، وبناءً على ذلك تم إجراء الربط بموجب الأسلوب التقديري استناداً إلى الفقرة (ب) من المادة (٣٤) من النظام الضريبي التي نصت على أن "لوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعائها الضريبي وفقاً لأسس ومعدلات تحددها اللائحة"، وعلى الفقرة (٣) المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على "يقع عبء إثبات 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 لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة"، وكذلك الفقرة (٣) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه "يقع للمصلحة... إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية: أ-...

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".

أما استناد اللجنة الابتدائية في قرارها إلى الفقرة (أ) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل والتي تتضمن أن أقصى فترة يحق للمكلف الربط خلالها على المكلف خمس سنوات بعد تقديم إقراره، فتفيد الهيئة أن المدة لم تتجاوز مدة خمس سنوات من تاريخ إقرار العام المالي ٢٠٠٥م والمقدم للهيئة بتاريخ ٢٠٠٦/٤/٣٠م، حيث قامت الهيئة بمخاطبة المكلف وطلب إيضاحات ومستندات عن العام المذكور بالخطابات رقم (١٢/٤٥٧) بتاريخ ١٤٣١/١/٢٦هـ الموافق ٢٠١٠/١/١٢م ورقم (١٢/٤٣٢٨) بتاريخ ١٤٣١/٨/١هـ الموافق ٢٠١٠/٧/١٣م، وينطبق ذلك على باقي الأعوام المالية، وعليه فإن الهيئة لم تتجاوز مدة خمس سنوات وإن ما قامت به من إجراء يتفق مع الفقرة (٨) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للنظام التي تنص على أنه "يعد الإقرار مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من المصلحة بشأنه".

أما بخصوص ما ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية من أن الهيئة قبلت إقرار المكلف عن العام المالي ٢٠٠٤م من دون إجراء أي تعديل عليه، مما يعد قرينة على أن المكلف لديه حسابات منتظمة أثناء تواجده في المملكة، فتوضح الهيئة بأن هذا ليس مبرراً لقبول حسابات المكلف للأعوام اللاحقة حيث إن لكل عام ظروفه الخاصة به.

أما بخصوص ما جاء في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية من أن المعلومات التي طلبتها الهيئة من المكلف لا تقتضي التشكيك في حساباته ومن ثم الإهدار، فتوضح الهيئة أن النصوص النظامية المشار إليها آنفاً تقضي بإهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري في حال عدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لحساباته.

وبعد إطلاع المكلف على وجهة نظر الهيئة قدم مذكرة ورد فيها أنه شركة مساهمة بحرينية مغلقة مسجلة في دولة البحرين بغرض القيام بكافة أنواع التأمين وإعادة التأمين خارج دولة البحرين، وقد عمل فرع الشركة في المملكة بموجب اتفاقية وكالة مع شركة (ب)، وبناءً على قرار مجلس الوزراء رقم (١٢٥) وتاريخ ٢٠٠٣/٧/١٤م حول نظام مراقبة شركات التأمين وعلى اللائحة التنفيذية للنظام، فإنه يتعين على شركات التأمين العاملة في المملكة الحصول على ترخيص من مؤسسة (ج) وذلك لمزاولة أنشطة التأمين، وبناءً على قرار مؤسسة (ج) بتاريخ ٢٠٠٨/١١/١٩م أوقفت الشركة أنشطتها في المملكة اعتباراً من ٢٠٠٨/١٢/٢٨م، وقامت بنقل محفظتها التأمينية إلى شركة (د) في ٢٠٠٨/١٢/٣١م، وتم الإعلان عن ذلك في الصحف والمجلات في المملكة والبحرين تنفيذاً لتعليمات مؤسسة (ج).

وقد قدمت الشركة إلى الهيئة إقراراتها الضريبية وقوائمها المدققة لأعوام الاستئناف، وسددت الضريبة المستحقة بموجبها في مواعيدها النظامية، وقبلت الهيئة جميع إقرارات الشركة عن الأعوام المذكورة، ولم تطلب الهيئة أية معلومات إلا بعد أن طلبت الشركة إنهاء وضعها الضريبي بموجب الخطاب رقم (ج/٨٦١٢) بتاريخ ١٤٣١/١/١٠هـ الموافق ٢٠٠٩/١٢/٢٧م الوارد إلى الهيئة بالقيود رقم (١٣٤٠) وتاريخ ١٤٣١/١/١٢هـ، فقامت الهيئة بتوجيه خطابي مناقشة برقم (١٢/٤٥٧) بتاريخ ١٤٣١/١/٢٦هـ ورقم (١٢/٤٣٢٨) بتاريخ ١٤٣١/٨/١هـ طلبت بموجب الخطاب الأول القوائم المالية العالمية للشركة، وطلبت بموجب الخطاب الثاني تزويدها بالمستندات لبعض بنود المصاريف، ولم تتمكن الشركة من تزويد الهيئة بالمستندات بسبب عدم استلامها لخطابي الهيئة بشكل مباشر وعدم وجود موظفين لها داخل المملكة بعد أن توقف نشاطها ونقل جميع مستنداتها إلى المركز الرئيس حرصاً منها على حمايتها من التلف أو الضياع، فقامت الهيئة بعمل زيارة ميدانية إلى مقر وكيل الشركة في محافظة جدة وحررت محضراً بتاريخ ١٤٣٤/٦/٦هـ الموافق

٢٠١٣/٤/١٦م أثبتت بموجبه أن مستندات الشركة تم نقلها إلى المركز الرئيس للشركة، ودون أن تمنح الشركة أي مهلة لإحضارها إلى المملكة، وقامت الهيئة بإخضاع الإيرادات الظاهرة في القوائم المالية للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م للضريبة بالأسلوب التقديري، فقدمت الشركة اعتراضها الذي أصدرت فيه اللجنة الابتدائية قرارها بقبول إقرارات الشركة.

وأضاف المكلف أن تقيد الشركة بتعليمات مؤسسة (ج) ونقل مستنداتها إلى المركز الرئيس بعد أن توقفت أنشطتها بالمملكة اعتباراً من ٢٠٠٨/١٢/٢٨م لا يبرر معاقبتها بعدم قبول إقراراتها الضريبية ومحاسبتها بالأسلوب التقديري، وفيما لو أن الهيئة قامت بالإطلاع على حسابات ومستندات الشركة أولاً بأول لكان الوضع مختلفاً حيث ينتفي السبب الذي قامت من أجله بمحاسبة الشركة بالأسلوب التقديري، ذلك لأن الشركة لم تقم بنقل مستنداتها إلى المركز الرئيس إلا بنهاية عام ٢٠٠٩م بعد أن أصبح غير مسموح لفروعها التي كانت تعمل بالمملكة بممارسة النشاط، ولم يعد لها أي موظفين بالمملكة.

إن تحديد الإيرادات التي أضعته الهيئة للضريبة بالأسلوب التقديري مصدرها القوائم المالية والإقرارات الضريبية المقدمة إلى الهيئة، وبما أن القرينة التي ركنت إليها الهيئة هي نفسها الواردة في الإقرارات الضريبية والقوائم المالية المعتمدة، فإنه يقتضي قبول المصاريف الواردة في نفس القوائم المالية والإقرارات الضريبية، خصوصاً وأن الشركة عدلت نتائج الأعمال الدفترية بنود المصاريف غير المقبولة ضريبياً بموجب تلك الإقرارات الضريبية المصادق عليها من قبل محاسب قانوني معتمد طبقاً لما تقضي به أحكام الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي، وقد أنهت الهيئة الوضع الضريبي للشركة بقبول الإقرارات الضريبية عن جميع الأعوام السابقة، وكان آخرها قبول الإقرار الضريبي عن العام ٢٠٠٤م، وليس ثمة قرائن أو أدلة أوضحتها الهيئة تنفي صحة ما ورد في الإقرارات الضريبية والقوائم المالية التي قدمتها الشركة للهيئة عن الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، بل أن القرائن والأدلة التي تبرهن على صحة إقرارات وحسابات الشركة المقدمة للهيئة واضحة وجلية، فقد زودت الشركة الهيئة بمستخرجات من حسابات جميع فروعها الممسوكة داخل المملكة باللغة العربية طي اعتراضها المقدم بموجب الخطاب رقم (١٠١/٣٠٠٩٩) وتاريخ ١٤٣٤/١١/٢٦هـ، بالإضافة إلى نسخ من القوائم المالية العالمية للشركة عن تلك السنوات، كما أن المستندات المطلوبة بموجب الخطاب رقم (١٢/٤٣٢٨) وتاريخ ١٤٣١/٨/١هـ الموافق ٢٠١٠/٧/١٣م تتمثل في شهادة المؤسسة (هـ) بالرواتب والأجور والمستندات المؤيدة لتبرعات بمبلغ (٥,٣٠٤) ريالاً لعام ٢٠٠٥م، ورسوم بمبلغ (٥٥٦,٥١٣,١) ريالاً ومكافآت الموظفين الواردة ضمن المصاريف الأخرى بمبلغ (١٦٠,١١) ريالاً عن عام ٢٠٠٨م، وكذلك المستندات المؤيدة للمستخدم من المخصصات وبعض البيانات الإضافية المتعلقة بضرائب الاستقطاع، وعلى نحو ما أوضحنا أعلاه فإن الشركة لم تتمكن من الإجابة على استفسارات الهيئة خلال المهلة الممنوحة للظروف غير العادية التي طرأت خلال عام ٢٠٠٨م وتسببت في إيقاف نشاطها ونتج عنها عدم وجود أي مسؤول لها في المملكة بسبب التقيد بتعليمات مؤسسة (ج)، وهي لا تعطي الهيئة الحق في إهدار حسابات الشركة خاصة وأن إقراراتها الضريبية قد تمت المصادقة عليها من قبل محاسب قانوني.

إن الأصل في تحديد الوعاء الضريبي هو الحسابات النظامية، حيث لا يجوز اللجوء إلى طريقة الأسلوب التقديري إلا بعد استنفاد كافة السبل المتاحة للتحقق من صحة الحسابات والإقرارات المقدمة، وهو ما لم يحدث من قبل الهيئة، فلم تمنح الهيئة الشركة أي مهلة لتحضير حساباتها ومستنداتها التي تم نقلها إلى المركز الرئيس، وقامت بإهدار حساباتها لمجرد الزيارة الميدانية إلى مقر وكيلها بالمملكة في محافظة جدة، وقامت باختيار عناصر الإيرادات من واقع الإقرارات والحسابات المعتمدة لإخضاعها للضريبة التقديرية وأهدرت المصروفات الواردة بها، وفي هذا الصدد نفيد أن العدالة الضريبية تقتضي أن يتم الأخذ بما جاء في الإقرارات الضريبية إيرادات ومصروفات، خاصة وأن تلك الإقرارات قد اشتملت على التعديلات النظامية المنصوص عليها في النظام الضريبي.

أما بخصوص ما ورد في استئناف الهيئة من أن الشركة لم تلتزم بما ورد في الفقرة (د) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي، فيرد عليه أن الشركة أوفت بالمتطلبات النظامية وقدمت إقرارها الضريبي وقوائمها المالية عن عام ٢٠٠٨م، وهو العام الذي انتهى خلاله نشاط الشركة في المملكة تنفيذاً لتعليمات مؤسسة (ج)، وفيما لو كانت الشركة قد مارست النشاط عن فترة

قصيرة خلال عام ٢٠٠٩م لكانت قد قدمت إقرارها في غضون ستين يوما من تاريخ التوقف، وبالتالي فإن استناد الهيئة إلى ما ورد في الفقرة (د) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي لإهدار حسابات الشركة ومحاسبتها بالأسلوب التقديري هو استناد في غير محله، حيث أن الفترة القصيرة من ٢٠٠٨/١/١م حتى تاريخ توقف نشاطها في ٢٠٠٨/١٢/٢٨م مشمولة ضمن إقرارها الضريبي المقدم عن العام المنتهي ٢٠٠٨م، وقد شمل تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية الإشارة إلى توقف عمليات الشركة بالمملكة في ذلك التاريخ.

وإننا إذا افترضنا أن الشركة وقعت في مخالفة ما نص عليه النظام الضريبي في الفقرة (د) من المادة (٦٠) من النظام الضريبي، فإن العقوبة المقررة هي غرامة عدم تقديم الإقرار وليس معاقبة الشركة بإهدار حساباتها عن جميع الأعوام المذكورة، وذلك طبقا لما تقضي به أحكام الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من النظام الضريبي التي تنص على "تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من هذا النظام مقدارها (١%) من إجمالي إيراداته على أن لا تتجاوز عشرين ألف ريال (٢٠,٠٠٠) ريال"، علما بأن مبلغ الغرامة المذكور غير مستحق لعدم وجود إيرادات للشركة بعد أن توقفت عن النشاط بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠٠٨م، ولم تتحقق لها أية إيرادات بعد ذلك التاريخ.

أما بخصوص استناد الهيئة إلى نص الفقرة (ب) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية التي يحق بموجبها للهيئة إجراء الربط بالأسلوب التقديري في حالة عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف، فإنها لا تنطبق على حالة الشركة لأنها تمسك حسابات نظامية، ولم تقم الهيئة الحجة بعدم إمساكها أو عدم دقتها، بل على العكس من ذلك فقد برهنت الشركة على إمساكها لحساباتها باللغة العربية حيث قدمت مستخرجات باللغة العربية من موازين المراجعة لجميع فروعها بالمملكة طي اعتراضها المقدم على الربط الصادر عن الهيئة للأعوام المذكورة بما يؤكد صحة الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قوائمها المالية، وذلك إنما يؤكد أن الشركة لديها حسابات نظامية ودفاتر وسجلات داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عملياتها بالمملكة، ولم تقدم الهيئة أي برهان على عدم دقة حسابات الشركة، ولعل التناقض الواضح في قيام الهيئة بالأخذ بالإيرادات الواردة بحسابات الشركة وعدم اعتمادها للمصروفات الواردة بها، إنما يشير بوضوح إلى عدم وجود مبرر على الإطلاق لرفض نتائج حساباتها وإقراراتها الضريبية.

أما استناد الهيئة إلى الفقرة (ج) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، فلم تمتنع الشركة من إطلاع مندوبي الهيئة على حساباتها ومستنداتها، خاصة وأن الهيئة تأكد لها من مسئول الشركة أن الدفاتر والحاسبات الآلية والمستندات نقلت إلى المركز الرئيس خارج المملكة، وذلك على النحو الموضح في محضر أعمال الفحص الميداني بتاريخ ١٤٣٤/٦/٨هـ علما بأن الشركة أبدت استعدادها لإحضار حساباتها ومستنداتها إلى المملكة وتزويد الهيئة بالمستندات المطلوبة بما يؤكد صحة ما ورد في إقراراتها المقدمة عن تلك السنوات، وأن الهيئة لم تمنح الشركة أي مهلة لإحضارها إلى المملكة رغم العلم بالظروف التي طرأت على وضع الشركة داخل المملكة والتي تم الإعلان عنها كما سلف إيضاحه، خاصة و أن الشركة منذ تأسيسها في عام ١٩٨٩م لم تغير طريقة إمساك حساباتها وقدمت للهيئة جميع إقراراتها الضريبية دون أي تغيير أو تبديل أو غموض حتى نهاية عام ٢٠٠٨م، ولذلك ليس ثمة مبرر للهيئة لعدم قبول القوائم المالية والإقرارات الضريبية للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، في حين يرى المكلف قبول إقراراته الضريبية وقوائمها المالية لأعوام الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وفيما يتعلق بإجراء الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م، فإنه باطلاع اللجنة على المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ تبين أنها تنص على أنه "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، ب- يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي".

وبإطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن الفقرة (٧) من المادة (٥٩) تنص على أنه "إذا لم توافق الهيئة على إقرار المكلف، تشعره بالتعديلات التي أجرتها على إقراره الضريبي، وأسباب التعديل، ومقدار الضريبة والغرامات المترتبة على ذلك، وحقه في الاعتراض، والمدة النظامية المحددة للاعتراض، ويكون الإشعار بالبريد المسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار".

وبما أن الهيئة لم تشعر المكلف بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م إلا بتاريخ ١٩/١٠/١٤٣٤هـ الموافق ٢٥/٨/٢٠١٣م، أي بعد مضي خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية، ونظراً لعدم تقديم ما يفيد عدم صحة أو اكتمال الإقرارات الضريبية للمكلف، وتطبيقاً لنص المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل، لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م.

أما ما يتعلق بإجراء الربط بالأسلوب التقديري لعام ٢٠٠٨م، فإنه بإطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعام ٢٠٠٨م تبين أن الإيضاح رقم (١) ينص على أنه "بناءً على القرار رقم (١٢٥) الصادر بتاريخ ١٤/٧/٢٠٠٣م عن مجلس الوزراء حول نظام التأمين في المملكة واللائحة التنفيذية لنظام مراقبة شركات التأمين العاملة، فإنه يتعين على شركات التأمين العاملة في المملكة الحصول على ترخيص لمزاولة أنشطة التأمين في المملكة من مؤسسة (ج).....) وتشتمل متطلبات الترخيص أن تكون شركات التأمين العاملة في المملكة شركات مساهمة عامة ولها حد أدنى لرأس المال المدفوع لا يقل عن (١٠٠) مليون ريال، قامت الشركة في عام ٢٠٠٤م بالاشتراك مع مساهمين آخرين بتقديم طلب للحصول على ترخيص من مؤسسة (ج).....) تحت مسمى شركة (د)، حصلت شركة (د) على موافقة مجلس الوزراء بالقرار رقم (٩٣) وتاريخ ١٤/٣/١٤٢٨هـ الموافق ٢/٤/٢٠٠٧م والقاضي بالموافقة على الترخيص بتأسيس شركة (د) (شركة مساهمة عامة) وطرح ٤٠% من أسهم الشركة للاكتتاب العام، سجلت الشركة في مدينة الرياض بموجب السجل التجاري رقم (.....) وتاريخ ١٨/١/١٤٢٩هـ الموافق ٢٧/١/٢٠٠٨م، وقامت الشركة باستكمال الاجراءات النظامية وحصلت على ترخيص أنواع النشاط خلال عام ٢٠٠٨م. وبناء على قرار (.....) بتاريخ ١٩/١١/٢٠٠٨م أوقفت شركة (أ) نشاطها في المملكة ابتداء من تاريخ ٢٨/١٢/٢٠٠٨م".

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (٦٣) تنص على أن "للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته".

وبإطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (٣) من المادة (١٦) تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد 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 (1) من المادة (51) تنص على أنه "يجب على كل مكلف باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة وكذلك المستثنين في المادة السادسة عشرة من هذه اللائحة، الاحتفاظ بالدفاتر التجارية وهي على الأقل: دفتر اليومية العامة، دفتر الأستاذ العام، دفتر الجرد، إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق، وتكون هذه الدفاتر والسجلات ممسوكة داخل المملكة باللغة العربية، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تفسرها، ويجوز للمكلف تكليف جهة مهنية متخصصة للقيام بذلك مع بقاء المكلف مسؤولاً ومسؤولية مباشرة عنها، مع ضرورة التقييد بالشروط والضوابط الواردة في نظام الدفاتر التجارية"، كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) تنص على أنه "يقع عبء إثبات 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 لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة".

ونظراً لأن الهيئة قامت بطلب بيانات من المكلف ولم يتم تقديم المطلوب، ثم بعد ذلك قامت بزيارة ميدانية لمقر المكلف وزيارة أخرى لوكيله في المملكة ولم تتمكن خلالها من فحص دفاتر وسجلات المكلف بسبب نقل الدفاتر والمستندات إلى المركز الرئيس خارج المملكة، وحيث أن القوائم المالية تعتمد على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب، وبما أن الهيئة أشعرت المكلف بالربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية، وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه، لذا فإن اللجنة بالأغلبية تؤيد استئناف الهيئة في طلبها إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري لعام 2008م.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بإعادة احتساب الضريبة المستقطعة على صافي الأرباح كما في إقرارات المكلف، وفقاً لحديثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية قضت باحتساب ضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح كما في إقرارات المكلف وليس على أساس الأرباح التقديرية، واستندت اللجنة في ذلك على إلغائها للربط التقديري على الأعوام المالية محل الخلاف، وتؤكد الهيئة على إخضاع الأرباح التقديرية لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وذلك لأن هذه المبالغ من مصدر في المملكة، بالإضافة إلى أن المنشأة تعد تابعة لمركز رئيس خارج المملكة، وبالتالي سوف تقوم بالضرورة بتحويل هذه الأموال إلى مركزها الرئيس.

وبعد إطلاع المكلف على وجهة نظر الهيئة قدم مذكرة ورد فيها أنه بناء على قرار اللجنة الابتدائية الذي قضى باحتساب ضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح كما في الإقرارات الضريبية، فقد أصدرت الهيئة الربط الضريبي المعدل بموجب الخطاب رقم (1436/16/928) وتاريخ 1436/2/8هـ، وبناء عليه قامت الشركة بسداد ضريبة الاستقطاع وغرامة تأخير السداد المتعلقة بها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2005م حتى 2008م، في حين يرى المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية لأعوام الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وفيما يتعلق بالأعوام من 2005م حتى 2007م، وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف الهيئة في طلبها إجراء الربط بالأسلوب التقديري للأعوام المذكورة أعلاه، لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2005م حتى 2007م.

أما ما يتعلق بعام ٢٠٠٨م، فإنه بإطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة...".

وبإطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (١) من المادة (٦٣) تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة ٥%...".

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات، وبما أن الهيئة لم تثبت مستندًا حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها للأرباح التقديرية التي احتسبتها، لذا ترى اللجنة أن الأرباح التقديرية لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم تحقق عملية الدفع، وبذلك ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية لعام ٢٠٠٨م.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤/أ) بتأييد المكلّف في عدم توجب غرامة تأخير سداد ضريبة الدخل، ووفقًا لحثيات القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنها قامت بفرض غرامة التأخير بناءً على الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي والتي تتضمن أن على المكلّف تسديد غرامة تأخير بواقع (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير ويتم احتسابها من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، وكذلك استنادًا إلى المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية والتي تتضمن أنه في حال التأخير في تسديد الضريبة المستحقة فإنه تفرض غرامة تأخير السداد.

وقد بنت اللجنة الابتدائية قرارها بعدم توجب غرامة تأخير السداد على فرق ضريبة الدخل والأرباح الموزعة الناتجة عن إهدار الحسابات على أساس أن الهيئة تقبل قرار اللجنة بشأن عدم إهدار الحسابات للأعوام المالية من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، إلا أنه في ضوء عدم قبول الهيئة لقرار اللجنة الابتدائية بشأن الإهدار والاستئناف عليه بقي غرامة تأخير السداد متوجبة على الشركة بموجب المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل و المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام.

وبعد إطلاع المكلّف على وجهة نظر الهيئة قدم مذكرة ورد فيها أن الهيئة عاقبت الشركة بعقوبتين لا مبرر لهما نتيجة عدم الأخذ بإقراراتها الضريبية وإهدار حساباتها ومحاسبتها بالأسلوب التقديري استنادًا إلى مواد معينة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ واللائحة التنفيذية، وهذه المواد لا تنطبق على حالة الشركة، وبالتالي فإن احتساب غرامات تأخير السداد على الفروقات الضريبية الواردة في الربط التقديري للأعوام المذكورة يمثل عقوبة أخرى تم تأسيسها على افتراض من جانب الهيئة بأن الشركة كان ينبغي عليها أن تقوم بتقديم إقراراتها الضريبية عن الأعوام المذكورة بالأسلوب التقديري ووفقًا للطريقة الواردة بالربط، وهو أمر غير مبرر لأن توقف نشاط الشركة إنما جاء نتيجة لظروف غير عادية، قامت على إثرها الشركة بنقل مستنداتها إلى المركز الرئيس، وذلك لا يمثل مخالفة نظامية أو امتناع من جانب الشركة عن تزويد الهيئة بالمعلومات أو المستندات، ولم يكن من جانب الشركة أي تراخي في تطبيق أحكام النظام الضريبي، فقد قامت الشركة بما هو مطلوب منها نظامًا وسددت الضرائب المستحقة إلى الهيئة عن جميع تلك السنوات في مواعيدها النظامية، وكذلك قامت بتسديد ضرائب الاستقطاع المستحقة إلى الهيئة أولاً بأول، ولعل قبول الهيئة بإلغاء ضرائب الاستقطاع المحتسبة على أقساط إعادة التأمين بعد أن قدمت الشركة المستندات المؤيدة للسداد هو خير شاهد وبرهان ودليل قاطع على وفاء الشركة بمتطلبات النظام، وبالتالي فإن معاقبة الشركة باحتساب

غرامة تأخير السداد هو عقوبة أخرى ليس لها ما يبررها، علما بأن الفقرة (٣) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لا تسمح بفرض غرامة تأخير السداد في حالات المحاسبة التقديرية إلا إذا توفرت مبررات فرضها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وتطبيقاً للنص النظامي المذكور أعلاه، فإن اللجنة تؤيد استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة التي تم احتسابها نتيجة إهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري لعام ٢٠٠٨م، أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م وكذلك ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية لكافة أعوام الاستئناف، وحيث إن اللجنة رفضت استئناف الهيئة بشأنهما، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٢١) لعام ١٤٣٥ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١/أ- رفض استئناف الهيئة في طلبها إهدار حسابات المكلف و إجراء الربط بالأسلوب التقديري للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف الهيئة في طلبها إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري لعام ٢٠٠٨م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف الهيئة في طلبها فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣/أ- تأييد استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة التي تم احتسابها نتيجة إهدار الحسابات وإجراء الربط بالأسلوب التقديري لعام ٢٠٠٨م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة تأخير على باقي البنود لسقوط أصلها، 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،،،