

القرار رقم (1901) الصادر في العام 1439هـ

في الاستئناف رقم (1776/ض) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/7/23هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) المحدودة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (8) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2008م حتى 2011م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/1/7هـ كل من : و ، كما مثل المكلف : و

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 (8) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (3/468) وتاريخ 1436/4/21هـ ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (128) وتاريخ 1436/6/20هـ ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم (.....) وتاريخ 1436/6/16هـ بمبلغ (50.949.774) ريال ، لقاء الفروقات الضريبية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية :

البند الأول : التسجيل كمنشأة دائمة و الضريبة بموجب الربط التقديري .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على قيام الهيئة بمحاسبتة تقديرياً ، وفقاً لحيثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تود أن توضح وجهة نظرها على النحو الآتي :

- أن ما دُكر في رأي اللجنة ضمن قرارها المشار إليه أعلاه من "أن الخلاف بين الشركة والهيئة ينحصر في عدم قناعة الشركة باعتبارها منشأة دائمة على الرغم من موافقتها التسجيل لدى الهيئة" فإن الشركة في هذا الخصوص تود الإفادة بأن ذلك قد جاء نتيجة إصرار الهيئة واستخدام سلطاتها النظامية لإجبار الشركة على ذلك , كما تم توضيحه في خطاب الاعتراض الأساس المؤرخ في 1434/5/4هـ الموافق 2013/3/16م والمذكرة التوضيحية الموجهة إلى لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض والمشار إليها أعلاه , حيث لا توافق الشركة على محاسبتها تقديرياً , وبالإضافة إلى ما تم الإشارة إليه في الفقرة (3/أولاً) من خطاب الاعتراض الأساس , بأن الهيئة قامت بالربط على الشركة بالأسلوب التقديري على الرغم من قيامها بتقديم قوائمها المالية وإقراراتها الضريبية والتي لم تقدم في الموعد المحدد نظراً لعدم وجود شركة مقيمة أصلاً وإنما بناءً على طلب الهيئة تم تقديم قوائم مالية وإقرارات ضريبية ولأن عقود الشركة قد تم إسنادها بالكامل إلى "شركة (س)" والتي تم الافصاح عنها في سجلاتها المحاسبية وضمن قوائمها المالية وإقراراتها الضريبية , إلا أن الشركة وجدت نفسها مضطرة إلى سداد الغرامات المترتبة على ذلك بناءً على طلب الهيئة , كما إنه لا يوجد في النظام الضريبي ما يمنع تسجيل الشركة بعد نهاية السنة المالية , كما إن المادة (57) من النظام ألزمت المكلفين بالتسجيل قبل نهاية السنة المالية الأولى وفرضت غرامة عدم التسجيل في الموعد المحدد وقد توسعت المادة (55) من اللائحة التنفيذية للنظام في إيضاح هذه الغرامات .

كما إن تفسير الهيئة للبند (أ) من الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام غير صحيح, حيث أنها أعطت الهيئة الحق في قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة مع توجب الغرامات المستحقة عليه نظاماً في حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار الهيئة للربط التقديري, وهذا ما قامت به الشركة حيث تم فتح ملف وتقديم الإقرار الضريبي بناءً على طلب وإصرار الهيئة وقامت بدفع الغرامات المستحقة عن ذلك قبل إصدار ربط الهيئة التقديري.

وبالتالي فلا يوجد في النظام أو اللائحة التنفيذية ما يشير إلى أن للهيئة الحق في إجراء الربط على أساس تقديري ولذلك فإن إجراء الهيئة والذي أيدته اللجنة لم يركز على أي مادة في النظام, وهنا تود الشركة أن تؤكد على النقاط التالية والمثارة ضمن حيثيات قرار اللجنة الواردة في القرار المشار إليه أعلاه:

- أشارت اللجنة في قرارها إلى أن نشاط الشركة يتمثل في تنفيذ عقود موقعة بينها وبين جهات في المملكة وهذا يستدعي وجود منشأة دائمة والتي من خلالها تمارس الشركة تنفيذ هذه العقود, مما يستدعي اعتبارها منشأة دائمة وفقاً للفقرة (ب/1) من المادة (4) من نظام ضريبة الدخل , مما يقتضي منها التسجيل لدى الهيئة وتقديم الإقرارات وتسديد الضريبة بموجبها .

وفي هذا الخصوص تفيد الشركة أنه لا تنطبق عليها الفقرة (ب/1) من المادة (4) من نظام ضريبة الدخل حيث لا يوجد لدى الشركة مواقع إنشاء ، أو مرافق تجميع ، كما أنها لا تمارس الأعمال الإشرافية المتعلقة بها ، وكما يتضح من الاعتراض الأساس ، فإننا لا نعتقد أن الشركة قد استوفت أياً من شروط تحقق المنشأة الدائمة الواردة في النظام الضريبي حتى تقوم الهيئة باعتبار أنها منشأة دائمة ، وإن إسناد العقد لا يمكن أن يؤدي إلى منشأة دائمة حيث لا يوجد للشركة قاعدة ثابتة تمارس من خلالها النشاط ، كما أن مواقع الإنشاء تم عملها من قبل الشركة المقيمة "شركة (س) " وليس " (ص) " ومع عدم الإخلال بما سبق وعلى فرض قبول مبدأ المنشأة الدائمة ، فإنه لا يمكن إغفال حقيقة إسناد العقد ، وفي المحصلة ، لا يمكن للهيئة استخدام السبب المذكور حيث لا يوجد منشأة دائمة أصلاً وإنما تم ذلك نتيجة الإصرار الخاطئ من قبل الهيئة .

وعلى فرض وجود منشأة دائمة ، فكيف للهيئة إخضاع نفس الإيرادات من العقود المحققة من مصدر واحد للضريبة مرتين في نفس العام ، الأولى ضمن الشركة المقيمة والمسجلة في المملكة "شركة (س) " والثانية ضمن شرك (ص) (المنشأة الدائمة) أي أن الشريك الأجنبي أخضع للضريبة عن نفس العقود في نفس العام مرتين .

كما إن الإجراء المتبع من قبل الهيئة بالكامل غير مقبول نظامياً على الرغم من قيامها بالرد على خطاب الإدارة القانونية بالهيئة العامة للزكاة والدخل الموجه إلى لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض وتفنيد جميع الأسباب الواردة به وذلك بموجب الخطاب المؤرخ في 1436/2/8هـ الموافق 30/11/2014م والمسلم للجنة خلال جلسة المناقشة بتاريخ 1436/2/9هـ الموافق 2014/12/1م والذي لم تشر اللجنة إلى فحواه في حيثيات قرارها المشار إليه أعلاه .

- أشارت اللجنة في قرارها إلى أنه لم يتبين لها من خلال ما عرض عليها أن الشركة تحتفظ بالدفاتر التجارية والمستندات الثبوتية داخل المملكة والقيود بموجبها يوماً بيوم وفقاً لمتطلبات المادة (3) من نظام الدفاتر التجارية ومن ثم إعداد قوائمها المالية بموجبها ، أما ما دفعت به الشركة من أنها تحتفظ بدفاتر وسجلات دقيقة يتم تدقيقها سنوياً من المحاسب القانوني فإنه يتناقض مع تقرير المحاسب القانوني على القوائم المالية لسنوات الخلف ، حيث تبين أنها جميعاً موقعة في نفس اليوم بتاريخ (15/8/1433هـ) أي بعد انقضاء مدة طويلة من انتهاء آخر سنة من سنوات الاعتراض ، وبالتالي ترى اللجنة أن ذلك كاف لإعطاء الهيئة الحق في عدم قبول القوائم المالية المقدمة ومحاسبة الشركة تقديرياً وفقاً للفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل وبنسبة 10% وفقاً للبند (8) من الفقرة (4) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية .

وفي هذا الشأن توضح الشركة بأنها تحتفظ بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في الدفاتر والسجلات وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية حيث أن لديها دفاتر تجارية وسجلات محاسبية خلال الأعوام المالية موضوع الاعتراض بعد أن فرض عليها ذلك من قبل الهيئة ، وتتساءل الشركة عن أي الدفاتر التي لم تتقيد بها الشركة في ضوء إقرار ضريبي يظهر إيراد واحد مقابل مصروف واحد ؟

أما فيما يخص أن قوائم الشركة معدة بتاريخ لاحق للأعوام المالية موضوع الاعتراض فقد تم الرد عليها في حيثيات أعلاه .

- أشارت اللجنة في قرارها إلى أن احتجاج الشركة بأنها حولت العقود إلى شركة أخرى بنفس القيمة فهذا موضوع آخر لا علاقة له بالموضوع محل الاعتراض ، حيث أن ذلك من قبيل العقود من الباطن وليس تنازلاً عن الحقوق في تلك العقود ، ويؤيد ذلك خطاب المؤسسة العامة للموائع الموجه للشركة والمؤرخ في 1429/3/10هـ على التأكيد على مسؤولية المكلف التضامنية وتقديم الدعم الفني كمقاول رئيس مسئول أمام الموائع عن تنفيذ أعمال المشروع وفق الشروط والالتزامات ونطاق الأعمال الواردة في العقد المبرم مع الشركة ، مما ترى معه اللجنة صحة نسبة إيرادات العقود له وليس لمنشأة أخرى .

وفي هذا الخصوص تفيد الشركة بأن خطاب التنازل عن عقد الشركة الأول من المؤسسة العامة للموائع لصالح شركة (س) المشار إليه أعلاه جاء فيه "إن المؤسسة العامة للموائع توافق على إسناد أعمال العقد المذكور إلى شركة (س) مع عدم الإخلال بمسؤولية شركة (ص) التضامنية وتقديم الدعم الفني والمالي كمقاول رئيس مسئول أمام الموائع عن تنفيذ أعمال المشروع وفق الشروط والالتزامات ونطاق الأعمال الواردة بالعقد المبرم" مما يعني أن شركة (س) هي المنفذ لهذا العقد وليس كما ذكر أعلاه بصحة نسبة إيرادات العقود للشركة (المنشأة الدائمة) ، وكجميع العقود الضخمة فإن جهة التعاقد دائماً تسعى إلى أخذ الضمانات سواء كانت مالية أو فنية من المصادر الخارجية (المركز الرئيس) كمجرد ضمانات أعمال للرجوع إليه في حالة عدم تمكن الطرف المنفذ استكمال المشروع ومن ناحية أخرى والأهم من ذلك ، فإن جميع الدفعات المحصلة عن هذا العقد تم صرفها من قبل المؤسسة العامة للموائع لشركة (س) وكذلك الحال بالنسبة لباقي عقود الشركة مع المؤسسة العامة للموائع والهيئة الملكية للجبيل وينبع ، وتتساءل الشركة : لماذا تم صرف المبالغ عن العقود بالكامل للشركة السعودية المقيمة ولم يتم صرفها للشركة الصينية ؟

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخه في 1439/1/7هـ تضمنت الافادة أنه بخصوص ربط الهيئة للأعوام من 2008م حتى 2011م نفيديكم بالاتي :

- بالنسبة للربط الضريبي التقديري فقد استندت الهيئة في الربط التقديري على المكلف على الأسباب التالية :

- 1- قام المكلف بالتسجيل لدى الهيئة وفتح ملف بتاريخ 1433/8/10هـ الموافق 2012/6/30م بخطاب محاسبه القانوني رقم (دأ/99-8-18) بتاريخ 2012/6/30م أي بعد انتهاء السنوات المالية موضوع الاعتراض .
- 2- أن القوائم المالية المقدمة من المكلف تم اعدادها بتاريخ 1433/8/15هـ الموافق 2012/7/5م وهي أيضا بعد انتهاء الأعوام المالية موضوع الاعتراض ، وهذا يدل على أن المكلف لم يكن لديه دفاتر وسجلات مالية قبل هذا التاريخ ، وحيث أن الإقرارات الضريبية يتم إعدادها من واقع الدفاتر والسجلات فإن اقرارات المكلف المقدمة بتاريخ 2012/8/8م لا تعكس واقع الحال عند إعدادها .

3- تلاحظ أن المكلف رغم التنازل عن العقد مازال مسئول عن الأعمال الفنية للعقد وفقاً للشروط والالتزامات وتطابق الأعمال الواردة بالعقد ويفهم من هذا أن المكلف لم يتنازل عن كامل قيمة العقد ، وأن التنازل كان بغرض تسهيل أمرها بالمملكة .

4- عقود الشركة الاخرى تم التنازل عنها دون موافقة جهات التعاقد على ذلك .

5- شركة (س) تعتبر شركة مرتبطة كون المكلف يمتلك (75%) من رأسمالها, والنظام حدد نسبة الارتباط ب(50%) أو أكثر طبقاً لنص المادة (64) فقرة (2) من نظام ضريبة الدخل .

6- نصت المادة (63) فقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم اقراره في الموعد النظامي أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة ، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته) والمكلف لم يلتزم بذلك والدليل أن قوائمه المالية معدة بتاريخ لاحق للسنوات المالية موضوع الاعتراض .

6- قامت الهيئة بإخضاع كامل قيمة العقود بنسبة ربح (10%) في ضوء ما نصت عليه الفقرة (5) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على (لا يعتد بأي حسومات من إجمالي الإيرادات كمقاولي الباطن ونحوهم عند الربط التقديري) .

- بالنسبة لما دفع به المكلف من أنه يحتفظ بدفاتر وسجلات دقيقة يتم تدقيقها سنوياً من المحاسب القانوني ، فيتناقض مع تقرير المحاسب القانوني على القوائم المالية لسنوات الخلف ، حيث تبين أنها جميعاً موقعة في نفس اليوم (1433/8/15هـ) أي بعد انقضاء مدة طويلة من انتهاء آخر سنة من سنوات الاعتراض ، وبالتالي للهيئة الحق في عدم قبول القوائم المالية المقدمة ومحاسبة المكلف تقديرياً وفقاً للفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل ، وبنسبة 10% وفقاً للبند (8) من الفقرة (4) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية .

- بالنسبة لاحتجاج الشركة بتحويل العقود الى شركة أخرى بنفس قيمة العقد فإن هذا موضوع آخر لا علاقة له بالموضوع محل الاعتراض ويعتبر ذلك من قبيل العقود من الباطن وليس تنازلاً عن الحقوق في تلك العقود ، ويؤيد ذلك خطاب المؤسسة العامة للموانئ الموجه للمكلف والمؤرخ في 1429/3/10هـ على التأكيد على مسؤولية المكلف التضامنية وتقديم الدعم الفني كمقاول رئيس مسئول أمام الموانئ عن تنفيذ أعمال المشروع وفق الشروط والالتزامات ونطاق الأعمال الواردة في العقد المبرم مع المكلف ، مما يدل على صحة نسبة إيرادات العقود له وليس لمنشأة أخرى ، وحيث أن الهيئة أجرت الربط على المكلف تقديرياً فلا مجال للنظر في تكاليف عقوده من الباطن .

- أشارت المادة الرابعة فقرة (ب/1) إلى "ب- تعد الحالات الآتية منشأة دائمة : مواقع الإنشاء ومرافق التجميع ، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها"

وقدمت الهيئة صورة مع الترجمة للعقد الموقع بين المؤسسة العامة للموانئ والمكلف (عقد إنشاءات) .

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 الربط عليه بالأسلوب التقديري وعدم اعتبار الشركة منشأة دائمة ، في حين تتمسك الهيئة بالربط التقديري واعتبارها منشأة دائمة ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة يتضح أن الاستئناف ذو شقين الأول يتعلق بتحديد الكيان والصفة النظامية للمكلف "شركة (ص) " ومعرفة ما إذا كان هذا الكيان ينطبق عليه تعريف المنشأة الدائمة ومن ثم يكون ملزم بالتسجيل في الهيئة وتقديم القرارات الضريبية وسداد المستحق عليه بموجبها ، أم أنه شخص غير مقيم ليس له منشأة دائمة في المملكة ، وأن الشركة المختلطة التي هو شريك فيها فقط هي الملزمة بالتسجيل وتقديم القرارات ، والشق الثاني يتعلق بأحقية الهيئة في اجراء الربط بالأسلوب التقديري من عدمه .

وبرجوع اللجنة إلى ما تم تقديمه من بيانات وإيضاحات ومستندات بما في ذلك خطاب المكلف المؤرخ في 1439/8/7هـ ومرفقاته ، تبين أن "شركة (ص) " شركة صينية غير مقيمة مسجلة في المملكة بسجل تجاري رقم (.....) حصلت على عقود من المؤسسة العامة للموانئ، حيث قامت بإبرام اتفاقيتين مع المؤسسة العامة للموانئ تلتزم بموجبهما بتنفيذ وتقديم أعمال الهندسة والشراء والإنشاءات والصيانة بميناء رأس الزور (الخير) ، الأولى موقعة بتاريخ 2008/1/15 م بمبلغ (2.200.655.130) ريال ، والثانية موقعة بتاريخ 2010/11/10 م بمبلغ (318.951.905) ريال ، وتبين أن "شركة (ص) " بتاريخ 1429/1/11 هـ الموافق 2008/1/20 م وبتاريخ 1431/12/25 هـ الموافق 2010/12/1 م وبموافقة المؤسسة العامة للموانئ قامت بإسناد عقدها الموقع في عام 2008 م وعقدها الموقع في عام 2010 م بالكامل "لشركة (س) " وهي شركة سعودية مختلطة انشأتها "شركة (ص) " في المملكة بمشاركة أحد السعوديين ، وتمتلك "شركة (ص) " في رأس مالها ما نسبته 75% وتبين أن الشركة السعودية المختلطة "شركة (س) " مسجلة في المملكة بالسجل التجاري رقم (.....) ، ولها ملف في الهيئة تحاسب من خلاله ، وقدمت إقراراتها وصرحت عن إيراداتها من هذه العقود وسددت المستحق عليها بموجبه ، كما تبين أن "شركة (ص) " لم تبادر بالتسجيل في الهيئة تأسيساً على أنها شركة غير مقيمة وغير ملزمة بالتسجيل وغير ملزمة بتقديم الإقرارات الضريبية ، إلا أنها بعد مضي فترة من تاريخ توقيع تلك العقود وبناء على الطلبات التي تلقتها من الهيئة استجابت وقامت بالتسجيل و تقديم القرارات ، كما تبين أن "شركة (ص) " في خطابها الموجه للمؤسسة العامة للموانئ برقم (ش/هـ 522) وتاريخ 1429 /2/30 هـ أكدت بأنها سوف تقوم بالدعم الفني والمالي "لشركة (س) " وأن موافقة صاحب العمل على اسناد أعمال المشروع لتلك الشركة جاءت مشروطة بعدم الاخلال بالمسئولية التضامنية وتقديم الدعم الفني والمالي كمقاول رئيس مسؤول أمام الموانئ عن تنفيذ أعمال المشروع وفق الشروط والالتزامات الواردة في العقد ، وتبين أن شركة (ص) عندما عهدت بتنفيذ أعمال هذه العقود لشركة (س) كمقاول من الباطن بموجب الاتفاقية الموقعة بينهما بتاريخ 1429/9/11 هـ كان ذلك بموافقة مسبقة من الجهة المتعاقد معها وهي المؤسسة العامة للموانئ بموجب الخطاب الصادر من المؤسسة العامة للموانئ برقم (1901/34) في 1429/3/10 هـ وكانت تلك

الموافقة مشروطة بالتزام الشركة الصينية بتقديم الدعم الفني والمالي "لشركة (س) وعدم الاخلال بالمسؤولية التضامنية في التنفيذ وفق المواصفات والالتزامات ونطاق الأعمال الواردة في العقود ، وبموجب هذه الاتفاقية تبين أن "شركة (ص) " ملتزمة ومسئولة عن تنفيذ هذه العقود أمام المؤسسة العامة للمواني ولم تُسقط تلك الاتفاقية (التنازل عن العقد) المسؤولية عن "شركة (ص) " أمام المؤسسة العامة للمواني وأن أي تقصير أو خلل في التنفيذ يعود على "شركة (ص) " أي أن المسؤولية باقية عليها ، وفي ضوء ما ذكر فإن "شركة (ص) " تعد المقاول الرئيس للمشروع وهي بذلك تعد ممارسة للنشاط في المملكة طبقاً لتعريف النشاط الوارد في المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ ، والمادة الثانية من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ ، وتعد مكلفاً ضريبياً أمام الهيئة وتنطبق عليها النصوص الواردة في الفقرتين (س) و(ب) من المادة الرابعة من نظام ضريبة الدخل التي حددت المنشأة الدائمة ، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم اعتبار "شركة (ص) " منشأة دائمة .

وبالنسبة للربط التقديري فقد قامت اللجنة بالإطلاع على مبررات الهيئة لإجراء الربط التقديري ، وكذلك الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ وتبين أن الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (للهيئة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي ، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة ، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته) ، كما تبين أن الفقرة (2) من المادة (56) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه : 2- يجوز للمكلف مسك حساباته عن طريق الحاسب الآلي وفقاً للضوابط الآتية :

أ- أن يكون مقر الحاسب الآلي بالمملكة ، وبالنسبة للمكلف الذي يعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة يجوز أن يكون مقر الحاسب الآلي المركزي في الخارج على أن يزود فرع المملكة بوحدة طرفية محلية يمكن عن طريقها الحصول على كافة البيانات والقيود المتعلقة بحسابات المنشأة الدائمة في المملكة) .

ب- أن يكون تدوين البيانات الخاصة بهذه الدفاتر عن طريق الحاسب الآلي باللغة العربية ، الخ... .

ج- حفظ كافة المستندات الاصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محلياً .

كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للهيئة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية :

أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في مواعده النظامي... .

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 مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من المادة (57) من هذه اللائحة .

د- عدم التقييد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية .

كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف , وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار , يجوز للهيئة 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 الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة) .

وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء , كما أنه يجوز للهيئة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية , أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري , وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير الهيئة , والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى احتساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه الهيئة أو من خلال أي معلومات تستقيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة , كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح , حيث أن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً , كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنداً نظامياً للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن إجراءات المراجعة تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس , ومن حيث المنطق فإن ما تقضي به إجراءات المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي , وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محلياً .

كما تبين أن "شركة (ص) " لم تلتزم بتقديم إقراراتها الضريبية في المواعيد النظامية , ولم تلتزم بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية في المملكة , وتبين أن تاريخ تقارير مراجع الحسابات للقوائم المالية المقدمة واحد وجاء بعد مضي فترة طويلة مما يعطي انطباع ويتأكد معه عدم التزام المكلف بالضوابط والنصوص النظامية المذكورة في نظام ضريبة

الدخل ولائحته التنفيذية المذكورة اعلاه ، وهو ما جعل الهيئة تقوم بإجراء الربط على أساس تقديري ، وبناء عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم الربط بالأسلوب التقديري وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به برفض اعتراض المكلف على قيام الهيئة بحاسبته تقديرياً للأعوام من 2008م حتى 2011م .

البند الثاني : غرامة التأخير .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير وفقاً لحثيات القرار . استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية أشارت في قرارها إلى أن الشركة لم تقدم مسببات اعتراضها على هذا البند وفقاً لمتطلبات الفقرة (1) من المادة (60) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل . وتفيد الشركة بأنها تتمسك بوجهة نظرها الموضحة في خطاب الاعتراض على غرامة التأخير الناتجة عن الربط التقديري والتي طبقتها الهيئة العامة للزكاة والدخل وتطالب بإلغائها حيث أنها جزء لا تجزأ من الاعتراض . وتود الشركة لفت انتباه اللجنة إلى قرارات اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية رقم (12) عام 1430هـ ورقم (29) عام 1432هـ حول تأييد المكلف بعدم فرض غرامات تأخير في حالة وجود خلاف في المفهوم الفني الضريبي بين الهيئة والمكلف . كذلك بناءً على قرار اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية رقم (1234) عام 1434هـ فإن غرامة التأخير ، كما وردت في المادة رقم (77)(أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة رقم (68) من اللائحة التنفيذية معمول بها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائي أي بعد انتهاء جميع إجراءات الاعتراض إن وجد .

لذلك تطلب الشركة من الهيئة عدم احتساب أي غرامات تأخير والتي قد تنتج بسبب نقاط خلاف وتأخير في إجراءات الاعتراض .

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخه في 1439/1/7هـ تضمنت الإفادة أنه بالنسبة لغرامات التأخير فقد قامت الهيئة بفرض غرامات تأخير السداد طبقاً لأحكام المادة (77) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) فقرة (3و1) من اللائحة التنفيذية لنظام 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 فرض غرامة تأخير سداد على الضرائب التي تم احتسابها ، في حين تتمسك الهيئة باحتساب غرامة تأخير سداد الضرائب المستحقة ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف وتأييد الهيئة في اعتبار "شركة (ص) " منشأة دائمة ، وتأييد الهيئة في اجراء الربط بالأسلوب التقديري ، فإن الضرائب الناتجة عن هذا الاجراء تخضع لغرامة

تأخير السداد ويتم احتسابها بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير وذلك تطبيقاً للمادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية ، على أن يبدأ احتسابها من التاريخ الذي يكون فيه هذا القرار نهائي وحتى تاريخ السداد .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : الناحية الشكلية .

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (8) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : الناحية الموضوعية .

1/أ- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في اعتبار "شركة (ص) " منشأة دائمة ، للحيثيات الواردة في القرار .

ب- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به برفض اعتراض المكلف على قيام الهيئة بمحاسبتة تقديرياً للأعوام من 2008م حتى 2011م .

2- رفض استئناف المكلف وتأييد الهيئة في إخضاع الضرائب الناتجة عن الربط التقديري لغرامة تأخير السداد ويتم احتسابها بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير ، على أن يبدأ احتسابها من التاريخ الذي يكون فيه هذا القرار نهائي وحتى تاريخ السداد .

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

وبالله التوفيق ،،،