

(1938)

**القرار رقم (1938) الصادر في العام 1439هـ  
في الاستئنافي رقم (1951 و1969/ض) لعام 1437هـ**

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/10/11هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة ..... (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (18) لعام 1437هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2012م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/8/9هـ كل من: ..... و..... و.....  
كما مثل المكلف: .....

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

**الناحية الشكلية:**

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (18) لعام 1437هـ بموجب الخطاب رقم (1437/2/104) وتاريخ 1437/6/27هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (306) وتاريخ 1437/7/21هـ، وبذلك يكون استئناف الهيئة مقبولاً من الناحية الشكلية، كما أخطرت اللجنة الابتدائية المكلف بنفس القرار بموجب الخطاب رقم (1437/2/103هـ) بتاريخ 1437/6/27هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى اللجنة برقم (360) وتاريخ 1437/8/26هـ، ولم يقدم المكلف ما يفيد سداد المبلغ المستحق بموجب القرار الابتدائي أو أنه قدم عنه ضماناً بنكياً بدرجة أن مطالبة الهيئة بدفع الضريبة والغرامة ذات العلاقة البالغة (1.170.866.191) ريال مبنية على افتراض أن الشركة ملزمة بدفع 15% ضرائب استقطاع مع الغرامات المترتبة على ذلك لمدة ثمان سنوات من 2005م حتى 2012م وهو أمر غير مقبول، كما أن الالتزام بسداد المبلغ أو تقديم ضمان بنكي به مخالف للنظام الأساسي للحكم الذي نص على أحقية كل شخص طبيعي أو اعتباري باللجوء للقضاء دون شرط أو قيد وقد صدرت أحكام تقضي بذلك حيث أكدت تلك الأحكام أن نص المادة (66) من النظام

(1938)

الضريبي يصادم ما قرره النظام الأساسي للحكم في مادته (47) ، وأنه لا ريب في أن نصوص النظام الأساسي للحكم تسمو على سائر الأنظمة الأخرى ومنها النظام الضريبي ، وقدم لتعزيز وجهة نظره نسخة من تلك الأحكام .  
وبرجوع اللجنة للمادة (66) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها تنص على "د- يجوز للمصلحة وللمكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية خلال ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، هـ- على المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية التقدم بطلب الاستئناف خلال المدة المحددة، وتسديد الضريبة وفقاً للقرار المذكور، أو تقديم ضمان بنكي مقبول بالمبلغ".

وباطلاعها على المادة (60) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1426/6/11هـ تبين أنها تنص على أنه "4- يجوز للمصلحة أو المكلف استئناف القرار الابتدائي أمام اللجنة الاستئنافية خلال (60) يوماً من تاريخ الإبلاغ بالقرار ، وعند انتهاء مدة الاستئناف خلال الإجازة الرسمية يكون الاستئناف مقبولاً إذا سلم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة..." وكذلك اطلاعها على المادة (61) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على أنه "11- إذا رغب المكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية يجب عليه ما يلي : أ- تسديد الالتزام الضريبي المستحق للمصلحة بموجب القرار الابتدائي ، أو تقديم ضمان بنكي بكامل القيمة ساري المفعول لمدة لا تقل عن سنة قابلاً للتجديد تلقائياً وقابللاً للمصادرة بعد صدور القرار النهائي بناءً على طلب المصلحة دون حاجة لموافقة أي طرف آخر ، وأن يكون وفقاً للصيغة المعتمدة من مؤسسة النقد العربي السعودي ، وذلك كشرط لقبول استئنافه من الناحية الشكلية " ب- تقديم عريضة استئناف مسببه مع أي مستندات إضافية ، فضلاً عن إيصال التسديد أو صورة الضمان البنكي إلى اللجنة الاستئنافية ، لقيد الاستئناف في سجل اللجنة خلال الموعد المحدد للاستئناف " وحيث لم يقدم المكلف قبل تقديم استئنافه بدفع الضريبة المستحقة عليه بموجب قرار اللجنة الابتدائية أو يقدم عنها ضماناً بنكياً ، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف من الناحية الشكلية .

#### الناحية الموضوعية:

#### البند الأول: الربط للأعوام من 2005م حتى 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بقبول اعتراض المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م بشأن عدم أحقية الهيئة في إجراء الربط الضريبي.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن الشركة قامت بالرد على استفسارات الهيئة للأعوام من 2005م وحتى 2007م بخطابها رقم (2014/3772) بتاريخ 1435/6/15هـ الموافق 2014/4/15م وهو تاريخ لاحق لانتهاء المدة النظامية (5) سنوات ، وترى الهيئة أن قيامها بإجراء الربط أو تعديله خلال (5) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم المكلف إقراره الضريبي يعد إجراء قاطعاً للتقدم طبقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (65) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ

(1938)

1425/1/15هـ التي تنص على (يحق للهيئة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال (5) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية , كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك) .  
كما أن قيام الهيئة خلال مدة الخمس سنوات ذاتها بتوجيه إشعار للمكلف لمطالبتة بتقديم بعض المستندات المؤيدة لأي من بنود الإقرار أو الاستفسار منه عن طبيعة بعض بنوده هو أيضاً إجراء قاطع للتقادم طبقاً لنص الفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص على (مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام , يعد الإقرار مقبولاً من الهيئة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من الهيئة بشأنه) , وسبب ذلك أن الهيئة إذا طالبت المكلف بتقديم المستندات أو الإيضاحات المؤيدة لبعض بنود إقراره مثل عدم إرفاق المكلف لكامل مرفقات الإقرار مما تجد الهيئة نفسها مضطرة إلى إشعار المكلف بضرورة استكمال المعلومات أو تقديم المستندات التي تمكنها من إجراء الربط أو تعديله , وبالتالي يُعد هذا الإجراء قاطعاً للتقادم .

#### **البند الثاني: فواتير غير معتمدة.**

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/5) بقبول اعتراض المكلف لعامي 2005م و2007م بشأن إعدام فواتير غير معتمدة بقيمة (35.000) ريال لعام 2005م و(92.209) ريال لعام 2007م.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فكرت، حيث استندت اللجنة الابتدائية في قرارها لقبول هذه المبالغ في السنوات من 2005م إلى 2007م في ضوء ما انتهت إليه في البند السابق القاضي بعدم أحقية الهيئة في فتح الربط للأعوام من 2005م حتى 2007م وحيث أن الهيئة، كما هو مشار إليه قامت بالاستئناف على هذا البند من القرار، لذا تستأنف الهيئة على هذا البند لنفس الأسباب والمبررات الواردة في البند السابق.

#### **البند الثالث: عيديات وإكراميات.**

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/7) بقبول اعتراض المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م بشأن بند عيديات وإكراميات غير معتمدة بقيمة (84.880) ريال لعام 2005م و(83.126) ريال لعام 2006م و(128.314) ريال لعام 2007م.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت حيث استندت اللجنة الابتدائية في قرارها لقبول هذه المبالغ في السنوات من 2005م إلى 2007م في ضوء ما انتهت إليه في البند الأول من مذكرة الاستئناف القاضي بعدم أحقية الهيئة في فتح الربط للأعوام من 2005م حتى 2007م وحيث أن الهيئة، كما هو مشار إليه قامت بالاستئناف على هذا البند من القرار، لذا تستأنف الهيئة على هذا البند لنفس الأسباب والمبررات الواردة في البند الأول.

(1938)

وبعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة للبنود اعلاه أكد على وجهة نظر الشركة الموضحة في القرار الابتدائي والتي تتلخص في الآتي : الشركة تعتقد أنها غير خاضعة للضريبة وبالإضافة إلى ذلك فإن المدة النظامية لإجراء الربط من قبل المصلحة للسنوات من 2005م حتى 2007م قد انتهت بموجب المادة (65) من النظام الضريبي وعليه يتضح أنه لا يجوز للمصلحة إجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور (5) سنوات من التاريخ النظامي لتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات المشار إليها لا سيما وأن تلك الإقرارات قدمت في المواعيد النظامية ، وقد أوضح المكلف في مذكرة اعتراضه السنوات وتاريخ انتهاء الفترة النظامية لإجراء الربط ، وترى الشركة أن اجتهاد المصلحة في تفسيرها لكلمة إشعار على أنها متمثلة بخطاب استفساري عن حسابات الشركة لا يتناسب وأحكام النظام ، ومما يؤكد ذلك أن كلمة أشعار مرتبط دائماً بصدور أو تعديل الربط الضريبي وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) و(ج) من المادة الثانية من النظام هذا بالإضافة إلى ما جاء في الفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية التي قضت بأن الإقرار يعد مقبولاً إذا مضى على تقديمه (5) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعار من المصلحة بشأنه ، ويرى المكلف أن المقصود بإشعار هو خطاب يفيد بعدم قبول المصلحة للإقرار وليس المقصود صدور خطاب استفساري وبناء على ذلك فإن الأحكام النظامية المذكورة أعلاه قد اعتبرت أن إجراء الربط بأية كيفية أو بأية طريقة يجب أن يكون خلال فترة لا تتجاوز من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار وهو نص عام وواضح لا يحتمل التأويل من المصلحة وهو ما ينطبق على السنوات من 2005م حتى 2007م .

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تأييدها في إجراء الربط للسنوات من 2005م حتى 2007م ، وتأييدها في عدم قبول فواتير غير معتمدة لعامي 2005م و2007م ، وتأييدها في عدم قبول عيديات وإكراميات للأعوام من 2005م حتى 2007م ، في حين يتمسك المكلف في طلبه عدم أحقية الهيئة في الربط على السنوات من 2005م حتى 2007م بعد انتهاء السنوات الخمس المحددة من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

ومما سبق يتضح أن استفسارات الهيئة التي وجهتها للمكلف بخصوص الإقرارات الضريبية للسنوات من 2005م حتى 2012م ومن ضمنها سنوات الخلاف من 2005م حتى 2007م كانت بموجب الخطاب رقم (1435/16/2348) وتاريخ 1435/4/11هـ الموافق 2014/3/11م ، وكانت إجابة المكلف على تلك الاستفسارات بموجب خطابه رقم (2014/3722) وتاريخ 1435/6/15هـ الموافق 2014/4/15م وربط الهيئة كان بموجب الخطاب رقم (1436/16/2409) وتاريخ 1436/4/8هـ وبما يتضح معه أن استفسارات الهيئة على حسابات السنوات من 2005م حتى 2007م وكذلك ربوطها كانت بعد انتهاء المدة النظامية المحددة بـ(5) سنوات من التواريخ النهائية المحددة لتقديم تلك الإقرارات .

(1938)

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل نصت على أنه "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال (120) يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار" ، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (62) من النظام على أنه "على المصلحة إشعار المكلف بالربط الضريبي بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة وبالضريبة الواجبة عليه بخطاب رسمي مسجل ، أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار" ، كما نصت الفقرة (أ) من المادة (65) من النظام على أنه "يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال (5) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية ، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك" ، ونصت الفقرة (ب) من نفس المادة على أنه "يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال (10) 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" ، كما أن الفقرة (7) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية نصت على "إذا لم توافق المصلحة 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" ، كما نصت الفقرة (8) من نفس المادة على "مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام ، يعد الإقرار مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه (5) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي إشعاراً من المصلحة بشأنه" .

أما بالنسبة لما ذكرته الهيئة من أن خطابات المناقشة والفحص الميداني لحسابات الشركة قطعت هذه المدة، فترى اللجنة أن ما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها لا يستند إلى نصوص نظامية لأنه لا يوجد في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية نصاً يؤيد وجهة نظر الهيئة، بل العكس من ذلك فالفقرة (أ) من المادة (65) من النظام وكذلك الفقرتين (7) و(8) من المادة (59) من اللائحة أكدت بأن الإشعار المقصود هو الربط.

وحيث أن النصوص النظامية المذكورة أعلاه تفيد بأن أحقية الهيئة في إجراء الربط الضريبية تنتهي بعد مضي (5) سنوات ابتداء من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار وهو (120) يوم من انتهاء السنة المالية ، وحيث ثبت أن الهيئة قامت بإجراء الربط الضريبي للأعوام 2005م و2006م و2007م بتاريخ 1436/4/8هـ الموافق 2015/1/28م ، أي بعد انتهاء المدة النظامية المحددة لأحقيتها في إجراء الربط لعام 2005م بتاريخ 2011/4/30م ، ولعام 2006م بتاريخ 2012/4/30م ولعام 2007م بتاريخ 2013/4/30م ، فإن حقا في إجراء الربط الضريبي للأعوام 2005م و2006م و2007م يسقط طبقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه ، وفي ضوء ذلك ترى اللجنة عدم أحقية الهيئة في إجراء هذه الربط باعتبار أن المدة المحددة بـ(5) سنوات من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار قد انتهت ، لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها إجراء الربط الضريبي للأعوام 2005م و2006م و2007م .

(1938)

**القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

1- قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض

رقم (18) لعام 1437هـ من الناحية الشكلية.

2- رفض الاستئناف المقدم من شركة ..... على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم

(18) لعام 1437هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف الهيئة في طلبها إجراء الربط الضريبي للأعوام 2005م و2006م و2007م، للحثيات الواردة في القرار،

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،**