

القرار رقم (1953) الصادر في العام 1439هـ

في الاستئناف رقم (1956/ض) لعام 1437هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/12/23هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة فرع المملكة العربية السعودية (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (19) لعام 1437هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2004م حتى 2013م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/8/23هـ كل من: و..... و.....
كما مثل المكلف: و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1437هـ بموجب الخطاب رقم (37/1/53) وتاريخ 1437/5/28هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (319) وتاريخ 1437/7/28هـ ، كما قدم المكلف مستنداً يفيد سداد مبلغ (6.718.629) ريال ومبلغ (3.826.994) ريال ، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية:

البند الأول: انتهاء المدة المحددة للربط للسنوات 2006م و2007م و2008م.

قضى قرر اللجنة في البند(ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في اهدار حسابات المكلف للأعوام من 2005م حتى 2013م وتأييدها في احتساب هامش ربح تقديري بنسبة 25%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يعترض على قيام الهيئة بالربط على السنوات 2006م و2007م و2008م بعد انتهاء مدة الخمس سنوات المحددة نظاماً، للأسباب التالية:

أنه بالرغم من اعتقاده بأنه لا يتوجب عليه ضرائب دخل إضافية لكافة السنوات قيد هذا الاستئناف كما سيرد لاحقاً ، يؤكد بأن المدة النظامية لإجراء الربط من قبل الهيئة للسنوات 2006م و2007م و2008م قد انتهت بموجب الفقرة (أ) من المادة (65) من النظام الضريبي والتي نصت على: " أ — يحق للهيئة 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 " ، وقد اشترط النظام على الهيئة الحصول على موافقة المكلف الخطية قبل إجراء ربط ضريبي بعد انتهاء الأجل المذكور أعلاه ، وحيث أن الفرع لم يوافق على إجراء الهيئة وحيث أن الهيئة قامت بإعداد الربوط النهائية للسنوات 2006م و2007م و2008م بعد انقضاء فترة الخمس سنوات المحددة نظاماً ، فلا يجوز للهيئة وفقاً لأحكام النظام الضريبي إجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور خمس سنوات من التاريخ النظامي المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية للسنوات المشار إليها أعلاه ، وعليه فإنه لا يجوز إجراء ربط على الفرع للسنوات 2006م و2007م و2008م لصدور خطاب الربط بتاريخ 1436/3/22هـ الموافق 1/13/2015م ، وللتأكيد على مرور مدة الخمس سنوات النظامية ، ومن ثم عدم أحقية الهيئة بإصدار ربط ضريبي مخالف للإقرار الضريبي الذي قدم من قبل الفرع خلال المواعيد النظامية ، نبين للجنة تاريخ انتهاء الفترة النظامية للربط بالنسبة لكل سنة من السنوات المعنية على النحو التالي (سنة 2006م تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإجراء الربط 2012/4/30م ، وسنة 2007م تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإجراء الربط 2013/4/30م ، وسنة 2008م تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإجراء الربط 2014/4/30م) ، وتجدر الإشارة إلى أن المادة المذكورة أعلاه قد أوضحت بشكل جلي أنه يشترط لإجراء الربط بموجب إشعار مسبب أن يكون خلال المدة النظامية المحددة ، وبهذا الخصوص يود المكلف التوضيح بأن كلمة "إشعار" يقصد بها إجراء ربط وليس أي إجراء آخر تقوم به الهيئة ، ولو كان المقصود "بالإشعار" (مثلاً) الاستفسارات لكان النظام ألزم الهيئة بتقديم استفسارات خلال مدة محددة وعلى أساسها تحدد المدة النظامية التي يتوجب فيها على الهيئة إصدار الربط ، ومما يؤكد ذلك أن كلمة إشعار مرتبطة بصدور أو تعديل الربط الضريبي وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) والفقرة (ج) من المادة الثانية والستون من النظام والتي نصت على " ب - على الهيئة إشعار المكلف بالربط الضريبي بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة وبالضريبة الواجبة عليه بخطاب رسمي مسجل ، أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار .

ج - مع مراعاة أحكام المادة الخامسة والستين من هذا النظام، إذا اتضح للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، يجوز للهيئة إجراء ربط إضافي على المكلف، وتشعر الهيئة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض".

وقد أكدت المادة (59) فقرة (8) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي أن " الإقرار يعد مقبولاً من الهيئة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من الهيئة بشأنه " .

وعليه فإن المقصود بالإشعار هو خطاب يفيد بعدم قبول الهيئة للإقرار، وليس المقصود إصدار خطاب استفساري أو غيره من الإجراءات الأخرى ، ناهيك عن أن النظام قد ذهب إلى أبعد من ذلك من خلال تحديد مدة لإصدار الربط ، وعليه فإن الإشعار الوحيد الذي يمكن للهيئة إصداره خلال فترة الخمسة سنوات هو الربط نفسه ، وأي ربط ضريبي يتم إجراؤه بعد انقضاء فترة الخمس سنوات لا يمكن الاعتداد به عملاً بالأحكام الواردة أعلاه وبدون أن يتعارض ذلك مع أي مواد أخرى في النظام ، كذلك تود الشركة التنويه إلى أن المادة (65) من النظام التي ألزمت الهيئة بالربط خلال مدة أقصاها خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي ، قد حصرت أحقية المكلف في استرداد الضريبة المسددة بالزيادة للهيئة خلال مدة أقصاها خمس سنوات أيضاً وعليه ، فإن السؤال المطروح هو لو قام المكلف الضريبي بتقديم طلب استفسار للهيئة خلال الخمس سنوات عن آلية

الاسترداد أو عن الأرصدة الدائنة المقيدة له بحسابات الهيئة ، فهل في هذه الحالة يعد هذا الاستفسار قرينة على أحقية المكلف باسترداد الضريبة حتى وإن مضت مدة الخمس سنوات دون تقديم المستندات النظامية التي تشترطها الهيئة وحددها النظام ودون تقديم طلب صريح بالاسترداد؟ والإجابة القاطعة أنه سيتم رفض طلب المكلف لانتهاء المدة النظامية ولا يعد خطاب الاستفسار في هذه الحالة الصادر عن المكلف أو غيره من الإجراءات قرينة على تدارك فترة الخمس سنوات ، مما يؤكد أن الهيئة مقيدة بإجراء الربط بأي حال وبأية طريقة خلال مدة أقصاها خمس سنوات ، وبناءً على ذلك فإن أحكام المواد النظامية المذكورة أعلاه وتحديدًا المادة (65) من النظام قد اعتبرت أن إجراء الربط بأية كيفية أو بأية طريقة يجب أن يكون خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار، وهو نص عام وواضح لا يحتمل التأويل ، كما أنه يحقق هدف المشرع من حيث العمل على استقرار أوضاع كل من المكلف والهيئة ضمن مدة محدودة وعدم ترك الأمر مفتوحاً لسنوات طويلة ، وهو ما ينطبق على السنوات 2006م و2007م و2008م ، وقد أكدت العديد من قرارات لجان الاعتراض ومنها قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة رقم (13) لعام 1436هـ الذي نص في صفحة (12 و13) منه على أن مدة الخمس سنوات التي منحها النظام للهيئة هي مدة كافية للاستفسار وإجراء الفحص الميداني وغيرها من إجراءات مصلحة الزكاة والدخل السابقة للقيام بالربط ، وإذا لم تقم الهيئة بالربط على المكلف خلالها ، فإن إقرار المكلف يعد مقبولاً ، ويهدف النظام من تقييد حق الهيئة في إجراء الربط الضريبي بمدة خمس سنوات إلى ضمان استقرار المراكز المالية والضريبية للمكلفين وتمكينهم من أداء أعمالهم بسلاسة ويسر، حيث قدر النظام بأن لا يتم إجراء أي ربوط بعد هذه المدة إلا في ظروف معينة قام النظام بتحديددها ، ولا تنطبق على حالة الفرع ، وبناء عليه يطالب المكلف بإلغاء الربط وقبول إقراراته للسنوات 2006م و2007م و2008م للمسببات الواضحة والجليّة المذكورة أعلاه المتعلقة بانقضاء فترة الخمس سنوات المحددة نظاماً .

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1439/8/23هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة قامت بمحاسبة الشركة تقديرياً وذلك استناداً للملاحظات التالية والتي تم ذكرها في محضر أعمال الفحص:

— أنه يتم احتساب الإيرادات بكشف اكسل من قبل المركز الرئيس بالخارج (بريطانيا) ويرسل للمدير الاقليمي في مصر للتسجيل في حسابات فرع المملكة المرتبط بالمقر الاقليمي في مصر من قبل المحلل المالي الاقليمي في مصر ومن ثم يرسل الى مكتب برايس وترهاوس كوبرز بالمملكة العربية السعودية للتسجيل في البرنامج الذي يمسكه المكتب كل سنة.

— أن الفرع بالمملكة يقوم بإرسال كشف اكسل بالمصاريف وجميع المستندات الأصلية الى الادارة الاقليمية في مصر لتسجيلها في حسابات الفرع.

— أنه في نهاية كل سنة تقوم الادارة الاقليمية بأرسال كشف اكسل بالايمل محدد فيه التوجيه المحاسبي للمصاريف ويتم إعادة تسجيلها في برنامج خاص لدى مكتب مراقب حسابات الفرع بالمملكة (برايس وتر هاوس كوبرز).

— أن المحلل المالي في الادارة الاقليمية في مصر محمد حسن أفاد في اتصال مع ممثلي الشركة أثناء الفحص الميداني أن حسابات فرع المملكة موجودة في الادارة الاقليمية في مصر وترسل كافة المستندات من فرع المملكة الى مصر لتسجيلها بالحسابات، (طبقاً لما ورد في محضر أعمال الفحص).

وأنه تطبيقاً للمادة (63) فقرة (ب) من النظام الضريبي والمادة (56) الفقرتين (1و2) من اللائحة التنفيذية قامت الهيئة بمحاسبة الشركة تقديرياً ولذلك تتمسك الهيئة بصحة اجراءها.

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 إقراراته الضريبية للسنوات 2006م و2007م و2008م وتأييده في عدم أفضية الهيئة في اجراء الربط الضريبي للسنوات المذكورة، في حين تتمسك الهيئة بأصقيتها في الربط الضريبي على هذه السنوات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة 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 تبين أن المادة (65) من النظام 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" .

كما تبين أن الفقرة (7) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "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".

وحيث اتضح أن الهيئة لم تشعرك المكلف بالربط الضريبي للأعوام من 2006م حتى 2008م إلا بتاريخ 1436/3/22هـ الموافق 1/13/2015م ، أي بعد مضي خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية للأعوام المذكورة، ونظراً لعدم تقديم الهيئة ما يفيد أن الاقرارات المقدمة للأعوام 2006م و2007م و2008م غير كاملة أو غير صحيحة بقصد التهرب الضريبي ، فإن اللجنة تطبيقاً لنص المادة (65) من نظام ضريبة الدخل والمادة (59) من اللائحة التنفيذية تؤيد استئناف المكلف في طلبه قبول إقراراته الضريبية للسنوات 2006م و2007م و2008م وتأييده في طلبه عدم الربط على السنوات المذكور بالأسلوب التقديري.

البند الثاني: إهدار الحسابات والربط بالأسلوب التقديري للأعوام من 2006م حتى 2013م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في اهدار حسابات المكلف للأعوام من 2005م حتى 2013م وتأييدها في احتساب هامش ربح تقديري بنسبة 25%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة استندت في إجراءاتها المتمثل بهدر حسابات الفرع، على أحكام المادة (63) فقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (16) فقرة (3/د) والمادة (56) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، وتود الشركة الرد على ما ذكرته الهيئة بالآتي:

بداية تورد الشركة نصوص المواد المشار إليها أعلاه حتى توضح للجنة عدم دقة تقدير الهيئة والذي نجم عنه هدر حسابات الفرع حيث نصت الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل على "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"

ونصت الفقرة (3/د) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي على أنه "يحق للهيئة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللمحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية: د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية".

ونصت الفقرة (1) من المادة (56) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي 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 التقيد بالشروط والضوابط الواردة في نظام الدفاتر التجارية".

وبالرجوع لل فقرات النظامية الموضحة أعلاه، يتضح أن للهيئة الحق في هدر حسابات المكلف الضريبي في الحالات التالية:

- 1- عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في مواعده النظامي.
- 2- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.
- 3- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب المستندات الثبوتية.
- 4- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

وبهذا الخصوص، قامت لجنة الاعتراض الابتدائية بدعم وجهة نظر الهيئة وفقاً للموضح أعلاه بناءً على الحثيات التالية:

- لا يقوم الفرع بمسك دفاتر وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.
- إن العمليات المالية للفرع تمت خارج المملكة (في جمهورية مصر العربية)
- يتم تسجيل الإيرادات والمصاريف دفعة واحدة بالإضافة إلى الاحتفاظ بالمستندات الثبوتية خارج المملكة (في جمهورية مصر العربية)

ومما سبق أعلاه يعتقد الفرع بأن حثيات اللجنة المذكورة أعلاه (والتي تمثل مسببات الهيئة في إهدار حساباته) سبق أن تم الرد عليها بخطاب الاعتراض المقدم للهيئة والمذكرة الإلحاقية المقدمة للجنة الابتدائية، وعلاوةً على ما سبق إيضاحه يؤكد الفرع أن الأساس الذي استندت إليه الهيئة واللجنة الابتدائية لتأكيد صحة الربط الضريبي لم يكن بناءً على أحكام نظام ضريبة الدخل للأسباب التالية:

لقد جانب الصواب كل من الهيئة واللجنة الابتدائية عندما لم يطبقا أحكام النظام الضريبي فيما يتعلق بحالات إهدار الحسابات، لأنه بالمراجعة الدقيقة لما تقدم أعلاه بالإضافة إلى تقرير الفحص الميداني يتضح أن الهيئة واللجنة الابتدائية قامتا بالاعتماد على بعض نصوص الأنظمة الضريبية دون ربطها بالحقائق، هذا وإن كانت الهيئة ترى أن طريقة التسجيل المتبعة في بند الإيرادات والمصاريف هي حقائق كافية لتطبيق النصوص النظامية ذات العلاقة بفرض الضريبة بموجب الأسلوب التقديري فيود الفرع الرد على ذلك بالآتي:

* فيما يتعلق بالإيرادات: فإن الفرع لا يحقق أي إيرادات من قبل عقود موقعه مع عملاء سعوديين أو غير سعوديين، حيث أن إيرادات الفرع متمثلة بالمصاريف المتكبدة من قبله زائد هامش ربح - تم تحديده بناءً على دراسة فنية أجراها المركز الرئيس- لأغراض تعويض الفرع عن الأنشطة التي يقوم بها.

* فيما يخص التسجيل المحاسبي لتلك الإيرادات يقوم المركز الرئيس باحتساب مبلغ الإيرادات بناءً على المصاريف المتكبدة (الخاضعة لبعض المحددات) ومن ثم يقوم بإرسالها للفرع الذي يقوم بدوره بتسجيلها في الدفاتر الممسوكة داخل المملكة من قبل شركة بعد التأكد من صحة احتسابها حيث أن حسابات الفرع الممسوكة في المملكة تخضع للمراجعة المالية وفقاً لمتطلبات وزارة التجارة والصناعة وغيرها من الجهات الحكومية.

وبناءً على ما تقدم أعلاه، يتسأل المكلف هل ترى اللجنة أن الطريقة التي تم بها تسجيل الإيرادات تتعارض ونص المادة (63) فقرة (ب) المذكورة أعلاه، ويجب أن ما يقوم به الفرع لا يخالف أي من النصوص الموضحة أعلاه حيث أن الفرع يقوم بتقديم إقراراته في الموعد النظامي ويقوم بحفظ حساباته داخل المملكة ووفقاً للطريقة المطلوبة، مع العلم أن الفرع يقوم بمسك الحسابات من خلال مكتب محاسب قانوني شركة والذي سمح به النظام من خلال فقرة (1) من المادة (56) من اللائحة التنفيذية.

بالإضافة إلى ذلك لا يعلم الفرع ما هو الأساس الذي اعتمده الهيئة واللجنة الابتدائية للاعتقاد بأن الفرع قد خالف نص المادة (56) فقرة (2) المتعلقة بمسك المكلف لحساباته عن طريق الحاسب الآلي حيث أن مثل هذه المادة لا تنطبق على الفرع في الأصل ، ولا بد من التوضيح أن الفرع لا يمسك حساباته في المملكة من خلال الحاسب الآلي وإنما من خلال خدمات مكتب برايس وترهاوس كوبرز، وعليه فإن ما تدعيه الهيئة بمخالفة الفرع للفقرة (2) من المادة (56) ليس له أي أساس من الصحة، ولعل الهيئة واللجنة الابتدائية قد أخطأت في فهمها عندما دُكر في محضر الفحص الميداني نصاً "يرسل هذا الكشف للمدير الاقليمي في مصر للتسجيل في حسابات فرع المملكة المرتبط بالمقر الرئيس في مصر" إن المقصود بالارتباط هو الارتباط بالأعمال الإدارية الخاصة بالحسابات وليس ارتباط بالحاسب الآلي .

* أما فيما يتعلق بالمصاريف: فقد ذكر صراحة في خطاب الهيئة المشار إليه أعلاه أن المصاريف تسجل من خلال نظام محاسبي متبع من قبل شركة مع العلم أن كافة المستندات الثبوتية متوافرة لدى الفرع وتم اطلاع الفاحصين عليها خلال الزيارة الميدانية، وعليه لا يعلم الفرع ما هو الأساس الذي اعتمده الهيئة لرفض الحسابات ومحاسبة الفرع بناءً على الأسلوب التقديري.

هذا ولأغراض التوضيح يود الفرع أن يبين للجنة المقصود بما ذكره المطلل المالي في الإدارة الإقليمية في مصر محمد حسن في الاتصال الهاتفي مع ممثلي الشركة " أن حسابات فرع المملكة موجودة في الإدارة الإقليمية في مصر وترسل كافة المستندات من قبل فرع المملكة إلى مصر لتسجيلها بالحسابات" ، بأن الفرع يحتفظ بكافة المستندات الأصلية لدى مكتب بربايس وترهاوس كوبرز منذ تأسيسها وكانت المستندات الخاصة بعام 2012م و2013م غير متوافرة عند الفحص الميداني حيث أن المستندات أرسلت لمصر للتدقيق ، إلا أن صور عن تلك المستندات تم عرضها على الفاحصين ، كما وتم عرض المستندات الأصلية على فريق الفحص في تاريخ لاحق قبل نهاية أعمال الفحص الميداني بتاريخ 1436/5/3هـ الموافق 27 /11/2014م، كذلك لابد من الإشارة إلى أن الهدف من النظام الضريبي هو تحديد بدقة الالتزام الضريبي ومكافحة التجنب الضريبي ، ولقد أكدت الهيئة دائماً من خلال خطاباتها وتعاميمها الداخلية بأن الإهدار الحقيقي والموضوعي للحسابات يجب أن يكون مبنياً على ثبوت إخفاء حقيقي للإيرادات — حصلت عليه الهيئة من جهة خارج المنشأة — وتبين عدم التصريح عنها في السجلات أو الدفاتر، كما أكدت الهيئة أنه لا يتم إهدار الحسابات في حالة المبالغة في النفقات والمصاريف والتكاليف المحملة على الحسابات سواءً كانت غير نظامية أو غير مؤيدة مستندياً أو لا تخص النشاط أو لا تخص السنوات المالية حيث في هذه الحالة يتم رفض التكاليف والمصاريف وإضافتها إلى الوعاء والتعديل بها وهو ما لا ينطبق كلياً على الحالة قيد الاعتراض ، ووفقاً لأحكام النظام الضريبي ، يمكن للهيئة أن تطبق الأسلوب التقديري استناداً لما يلي:

فقرة (ب) من المادة (63) من النظام الضريبي (الموضحة أعلاه).

فقرة (د/3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي (الموضحة أعلاه).

واستناداً إلى النصوص النظامية أعلاه ، يتضح أن النظام لم يفرض الأسلوب التقديري بموجب مواد جامدة مطلقة وإنما جعلها محل دراسة بناءً على الحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف حيث أن الهدف من فرض الأسلوب التقديري هو الحد من حالات التهرب وتحصيل مبلغ الضرائب العادلة من المكلفين ، وعليه فإن كانت ظروف المكلف لا تشير إلى تهرب ضريبي أو تخفيض للضريبة واجبة السداد فإنه لا يجوز للهيئة نظاماً القيام بفرض الأسلوب التقديري ، والأغرب من ذلك أن المادة (12) من نظام الدفاتر التجارية يعاقب من يخالف أحكام نظام الدفاتر التجارية بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال ولا تزيد عن خمسين الف ريال ، بينما قامت الهيئة بمعاقبة الفرع بدفع الضريبة بناء على الأسلوب التقديري والتي بلغت من دون غرامات ست ملايين ريال بحجة أن الفرع لم يلتزم بنظام الدفاتر التجارية وهو ادعاء ليس في محله ، كما إن ظروف الفرع والحقائق لا تشير لا من قريب ولا من بعيد إلى تهرب ضريبي أو عدم التزام بالأنظمة وذلك أن الفرع يقوم بتقديم إقراره الضريبي منذ تأسيسه في موعده النظامي ، ويقوم الفرع بمسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عملياته من خلال تكليف شركة والمتخصصة بقيام مثل تلك الخدمات،

وقد قام الفرع بتقديم كافة المستندات الثبوتية التي كانت قد طلبتها الهيئة بموجب الفحص الميداني وبموجب خطابات الاستفسارات التي كانت قد أصدرتها الهيئة خلال الأربع سنوات الماضية والتي قام الفرع بالرد عليها بشكل كامل ، وبهذا الخصوص ، يسر الفرع أن يقدم للجنة صور عن كافة استفسارات الهيئة وردود الفرع مما يثبت أن الفرع قام بإثبات صحة معلومات الإقرارات بموجب المستندات الثبوتية ، كما أن الفرع يطبق المعايير الدولية في تحديد القيمة العادلة للمعاملات مع

الأطراف المرتبطة والمتمثلة في طريقة (التكلفة + هامش ربح) وذلك نظير خدمات الدعم الفني التي يقوم بها الفرع للمركز الرئيس ، وبهذا الخصوص ، نود الإشارة إلى إيضاح (2) من القوائم المالية المدققة والمقدم للجنة نسخة منها ، وبخصوص التزام الفرع بمتطلبات نظام الدفاتر التجارية ، ففي هذا الصدد نفيد إن للفرع قوائم مالية مدققة من قبل إحدى الشركات الرائدة في مجال مراجعة الحسابات والتي أكدت في تقريرها أن الشركة ملتزمة بمتطلبات نظام الشركات والتي قد يقع من ضمنها نظام الدفاتر التجارية وعلى فرض ، والفرض ليس بحقيقة ، أن الهيئة واللجنة الابتدائية قد أصابت بإجرائها ، فيود الفرع التوضيح أنه لا يستحق على الفرع أي ضريبة وذلك للأسباب التالية :

أن الفرع لا يحقق أي إيرادات ناجمة عن عقود موقعة مع عملاء سعوديين أو غير سعوديين.

إن الإيرادات المسجلة في القوائم المالية المدققة للفرع، تم احتسابها بناءً على المصاريف المتكبدة من الفرع، حيث أن الفرع يقوم باحتساب إيراداته بناءً على المصاريف المتكبدة زائداً نسبة هامش ربح معينة والتي يقوم بدفعها المركز الرئيس، والتي تم تحديدها بناءً على دراسة فنية من قبل المركز الرئيس وهذا ما تم تأكيده في تقرير الفحص الميداني.

وبناءً على ما تقدم أعلاه وإذا ما أصرت الهيئة واللجنة الابتدائية على وجوب هدر الحسابات فإنه لا بد من هدر الإيرادات والمصاريف وليس المصاريف فقط كون الإيرادات مرتبطة بتلك المصاريف، وللتأكيد على ذلك، فعلى فرض وافق الفرع أن يحاسب ضريبياً بموجب الأسلوب التقديري عن السنوات المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006م وحتى 2013م ولم يتم بمسك حسابات نظامية للأعوام اللاحقة، فهل سيكون هناك ضريبة على الفرع مع الأخذ بالحسبان أن الفرع لم ولن يوقع أي عقود ينجم عنها إيرادات؟

وقد أوضح المكلف فيما يلي المخالفات التي ذكرتها الهيئة واللجنة الابتدائية وردة عليها:

رد الفرع	وجهة نظر الهيئة/ واللجنة
بهذا الخصوص، نود التأكيد أن الإيرادات يتم احتسابها من قبل المركز الرئيسي ومن ثم يتم مراجعتها من قبل الفرع ويتم تسجيلها في الدفاتر الممسوكة في المملكة من قبل شركة	تسجيل الإيرادات بالحسابات عن طريق المدير الاقليمي للشركة في مصر (في الخارج)
لا يوافق الفرع وجهة نظر الهيئة واللجنة الابتدائية حيث أن الفرع يمسك حسابات كاملة ومكتملة من خلال شركة	لا يستطيع الفرع بالمملكة التحكم في التسجيل وما يستطيعه فقط هو الاطلاع على الحسابات على البرامج ومن ثم لا يوجد التزام بنظام الدفاتر التجارية لاسيما للقيام بالتسجيل دفعة واحدة
إن كافة المستندات الاصلية موجودة في المملكة ومحفوظ بها كما تم التوضيح أعلاه	المستندات الاصلية للعقود موجودة في مصر (أي في الخارج)

ولكل ما تقدم يرى الفرع أن هدر الحسابات لا يوجد له أي سند نظامي، كما أن الفرع لم يرتكب أي مخالفة نظامية، ولذلك يطالب الفرع اللجنة بإعادة إصدار الربط الضريبي بناءً على حساباته.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1439/8/23هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة قامت بمحاسبة الشركة تقديرياً وذلك استناداً لما جاء في محضر الفحص الميداني من ملاحظات تتمثل في الاتي:

* أنه يتم احتساب الايرادات بكشف اكسل من قبل المركز الرئيس بالخارج (بريطانيا) ويرسل للمدير الاقليمي في مصر للتسجيل في حسابات فرع المملكة المرتبط بالمقر الاقليمي في مصر من قبل المحلل المالي الاقليمي في مصر ومن ثم يرسل الى مكتب (مكتب محاسبي) بالمملكة العربية السعودية للتسجيل في البرنامج الذي يمسكه المكتب كل سنة.

* أن الفرع بالمملكة يقوم بإرسال كشف اكسل بالمصاريف وجميع المستندات الأصلية إلى الادارة الاقليمية في مصر لتسجيلها في حسابات الفرع.

* أنه في نهاية كل سنة تقوم الادارة الاقليمية بإرسال كشف اكسل بالايمل محدد فيه التوجيه المحاسبي للمصاريف ويتم إعادة تسجيلها في برنامج خاص لدى مكتب مراقب حسابات الفرع بالمملكة (مكتب محاسبي).

* أن المحلل المالي في الادارة الاقليمية في مصر محمد حسن أفاد في اتصال مع ممثلي الشركة أثناء الفحص الميداني أن حسابات فرع المملكة موجودة في الادارة الاقليمية في مصر وترسل كافة المستندات من فرع المملكة إلى مصر لتسجيلها بالحسابات .

وأنه تطبيقاً للمادة (63) فقرة (ب) من النظام الضريبي والمادة (56) الفقرتين (1و2) من اللائحة التنفيذية قامت الهيئة بمحاسبة الشركة تقديرياً ولذلك تتمسك الهيئة بصحة اجراءها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم اهدار حساباته للأعوام من 2006م حتى 2013م، في حين تتمسك الهيئة بإهدار الحسابات والربط بالأسلوب التقديري للأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أنه بالنسبة للأعوام 2006م و2007م و2008م، فقد انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول اقراراته الضريبية وعدم إجراء الربط الضريبي للأعوام المذكورة بالأسلوب التقديري، لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه قبول اقراراته الضريبية وعدم احتساب ربح تقديري للأعوام المذكورة.

وفيما يتعلق بالربط التقديري للأعوام من 2009م حتى 2013م فترى اللجنة أن الأمر يستلزم معرفة ما إذا كانت الأسباب التي اعتبرت الهيئة مبرراً لإهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بأسلوب تقديري متفقة مع أحكام نظام ضريبة الدخل أم أنه اجتهد ليس له ما يدعمه من النظام، وهل الأسباب التي ساقتها الهيئة تعد من الأسباب المقبولة أم لا؟

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة 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 ، تبين أن الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل 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 " ، كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة

التنفيذية لنظام ضريبة الدخل 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 :

- أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده 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 التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية."

كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (56) من اللائحة التنفيذية 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 التقيد بالشروط والضوابط الواردة 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 للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى ، عدم إجازة المصرف 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 " ، وتبين أن الفقرتين (أ، ب) من البند (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف (مليون) ريال خصوصاً ما يلي :

أ- أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها.

ب- أن الإقرار أعد وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي."

وترى اللجنة أن 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 تستقصيها 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 , وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفتريه القوائم المالية , 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 معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القیود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس , ومن حيث المنطق فإن ما تقتضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي , وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية مطباً .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة بما فيها القوائم المالية والإقرارات الضريبية ومحضر أعمال الفحص الميداني للأعوام من 2006م حتى 2013م, تبين أن الايضاح (1) من ايضاحات القوائم المالية ينص على "تغطي هذه القوائم المالية عمليات فرع شركة ليمتد في المملكة العربية السعودية , شركة مسجلة في المملكة المتحدة (الفرع) , الفرع مسجل في المملكة العربية السعودية بالسجل التجاري رقم (1010172300) بتاريخ 1422/9/19هـ الموافق 2001/12/5م , ويقوم بأعمال تركيب وتشغيل وصيانة وتطوير وتكامل أنظمة وبرامج وشبكات الحاسب الالي والاتصالات وتقديم خدمات التدريب والتصميم والخدمات الاخرى ذات العلاقة وفقاً لترخيص الهيئة العامة للاستثمار رقم (1/205) لعام 1422هـ" كما أن الايضاح (3) المعنون بالسياسات المحاسبية ينص على "أن القوائم المالية أعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها في المملكة , وأنه اعتباراً من عام 2006م يتم اثبات الإيرادات بنسبة 115% (تغيرت النسبة في السنوات التالية) من المصاريف التشغيلية وذلك عند تكبد مثل هذه المصاريف" , كما أنضح للجنة كما هو مثبت في محضر أعمال الفحص الميداني المقفل بتاريخ 1436/2/5هـ والموقع من ممثلي الهيئة وممثلي المكلف نصاً " أن الدفاتر المحاسبية الممسوكة هي دفتر اليومية وحساب الاستاذ العام وميزان المراجعة التفصيلي وهي ممسوكة على الحاسب الالي بواسطة برنامج بيتش ثري يمسكه مكتب برايس وترهاوس بالسعودية , وأن بيان المقارنة للإيرادات كما في المحضر لم يظهر فرقاً بين ما جاء في الإقرارات وما جاء في القوائم المالية , وأن سبب الاختلاف في هامش الربح لاحتساب الإيرادات يعود إلى قيام المركز الرئيس ما بين فترة وأخرى بإعداد دراسة فنية لتحديد هامش الربح لتقدير الإيرادات للسنة , وأنه يتم احتساب الإيراد بكشف اكسل من قبل المركز الرئيس بالمملكة المتحدة , ومن ثم يرسل إلى المدير الاقليمي في مصر لتسجيله في حسابات الفرع المرتبط بالمركز الرئيس , ومن ثم يرسل كشف الإكسل عن طريق الإيميل من قبل المطلل المالي الاقليمي في مصر إلى مكتب برايس وترهاوس بالسعودية بالتوجيه المحاسبي للتسجيل في البرنامج الممسوك من قبل المكتب نهاية كل سنة , كما يقوم الفرع بإرسال كشف بالمصاريف للإدارة الاقليمية بمصر, وترسل جميع المستندات الأصلية للإدارة الاقليمية في مصر لتسجيلها في حسابات الفرع , وتقوم الإدارة الإقليمية بإرسال كشف اكسل عن طريق الايميل محدد فيه التوجيه المحاسبي للمصاريف نهاية كل سنة ويتم تسجيلها في البرنامج الخاص لدى مكتب برايس وترهاوس, وقد أعادت المستندات الأصلية الخاصة بالأعوام من 2005م حتى 2011م الى المكتب بعد تسجيلها في حسابات الفرع في مصر بفترة , أما الأعوام 2012م و2013م فلم تعد المستندات الأصلية إلى الفرع وأرسلت صور منها , وتم الاتصال من قبل ممثلي الشركة على المطلل المالي في الإدارة الإقليمية في مصر (....) وأفاد بأن حسابات فرع المملكة موجودة في الإدارة الإقليمية في مصر وترسل كافة المستندات من قبل الفرع بالمملكة لمصر لتسجيلها, وأضاف ممثلي الشركة بأنه تم الاحتفاظ بالمستندات الأصلية لعامي 2012م و2013م في مصر للحفاظ عليها وأنه سيتم إرسالها عند الطلب" . وفي ضوء ما ذكر وحيث تبين من محضر أعمال الفحص الميداني أن المكلف يمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية داخل المملكة ممثلة في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام و ميزان المراجعة وكذلك المستندات المؤيدة لها داخل المملكة, وبما أن النظام الضريبي كما هو موضح اعلاه يجيز للمكلف أن يسند مهمة تسجيل وقيود العمليات المالية إلى جهة مهنية متخصصة وهي

في هذه الحالة مكتب برابيس وتر هاوس ، فإن اللجنة تطبيقاً لأحكام المواد المذكورة من نظام ضريبة الدخل ومن لائحته التنفيذية ، تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته وعدم الربط عليه بالأسلوب التقديري للأعوام من 2009م حتى 2013م .

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2013م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر الهيئة في اخضاع صافي الربح التقديري لضريبة الاستقطاع باعتبارها أرباح موزعة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يعترض على قرار اللجنة الابتدائية والذي أيدت فيه وجهة نظر الهيئة وذلك استناداً لأحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية على النحو التالي:

لقد جانب الهيئة الصواب عندما احتسبت ضريبة استقطاع تقديرية على أرباح موزعة مفترضة لا تتفق مع واقع حال حسابات الفرع ، وقد نصت الفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على: "6- يقصد بالأرباح الموزعة ، أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم ، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة " ، وعليه يتضح بأن شرط خضوع الأرباح لضريبة الاستقطاع هو تحويل دفعات مالية فعلية من الفرع إلى مركزه الرئيس وهو ما لم يتحقق وفقاً لواقع حسابات الفرع ، والجدير بالذكر أن النظام الضريبي ولائحته التنفيذية لم يتحدث من قريب أو بعيد عن كيفية محاسبة المكلفين عند إهدار الحسابات النظامية عن تقدير ضريبة استقطاع على أرباح موزعة مفترضة وبالتالي فإن إجراء الهيئة يخالف واقع النظام وأحكامه ، وإن قيام الهيئة بإهدار حسابات الفرع وافترض توزيع تلك الأرباح بعد حسم الضريبة المقدره منها ما هو إلا إجراء يخص الهيئة فقط ، لم يقر به الفرع بإقراره أو بحساباته مما يؤكد عدم تحقق واقعة الدفع الفعلي ومن ثم عدم توجب ضريبة استقطاع ، أما إذا قامت الهيئة باعتبار إقفال (وتسوية) الأرباح والخسائر السنوية ضمن حساب المركز الرئيس على أنها بمثابة واقعة دفع ، فنود توضيح بأن إقفال الأرباح والخسائر السنوية ضمن حساب المركز الرئيس ما هو إلا من متطلبات المعايير المحاسبية ولا يعني نية أو قيام الفرع بتوزيع أرباح حتى يتم فرض ضريبة استقطاع ، وكذلك نود التأكيد على أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عندما طالبت بموجب خطابها برقم صادر (4279/2013) تكوين احتياطي نظامي مما تطلب معه إظهار حساب أرباح/ خسائر مبقاه وعدم إقفال الأرباح في حساب المركز الرئيس ، فإنه لم يترتب على ذلك الإجراء أية عملية مقاصة أو تسوية ، وأنه بمراجعة حركة حساب المركز الرئيس والأرباح المبقاة يتضح أنه لم يتم فعلياً تحويل أو دفع أي مبلغ من قبل الفرع للمركز الرئيس أو أي تسوية مما يعني أن ضريبة الاستقطاع لا تستحق على الفرع ، وبهذه الخصوص تقدم الشركة للجنة حركة حساب المركز الرئيس للسنوات المالية المنتهية في 31 /12/ 2006 م وحتى 2013 م والتي توضح أن الفرع لم يقوم بتحويل أرباح إلى المركز الرئيس أو القيام بأي تسويات فعلية مع المركز الرئيس حيث أن أرباح الفرع التي كانت تقفل في حساب المركز الرئيس من عام 2006م وحتى 2011م ظهرت كاملة في حساب الأرباح المبقاة ، فلو كان الفرع يقوم بتحويل أرباح أو القيام بتسوية فعلية لكانت الأرباح المبقاة تقل عن الأرباح التي حققها الفرع خلال السنوات السابقة والتي أقفلها في حساب المركز الرئيس ، وقد أكد النظام الضريبي على أنه يمكن خضوع المبالغ غير المؤيدة مستندياً لضريبة الاستقطاع وإن لم تعتمد الهيئة طالما تحققت واقعة الدفع ، مما يؤكد أن ضريبة الاستقطاع مرتبطة ارتباط وثيق بتحقيق واقعة الدفع أو ما يعامل معاملته متمثلاً بالتسوية الفعلية ، وانتهى المكلف إلى أن أرباحه المقيدة بحساباته لا ترتبط بمبيعات المركز الرئيس بأي شكل ومن ثم فإن

الأساس الذي استندت إليه اللجنة في رأيها يعد غير سليم لأن أرباح الفرع تحتسب بنسبة من مصاريفه ولا ترتبط بمبيعات المركز الرئيس بالمملكة .

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1439/8/23هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة قامت بإخضاع صافي الربح التقديري للاستقطاع بعد حسم ضريبة الدخل بنسبة (5%) وهو الاجراء المتبع في الحالات المماثلة عند اتخاذ الاسلوب التقديري في الربط على الشركات طبقاً للمادة (63/6/ج) من اللائحة التنفيذية ولذلك تتمسك الهيئة بصحة اجراءها.

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 استقطاع ضريبة بنسبة 5% من الربح التقديري الناتج عن إهدار حساباته للأعوام من 2006م حتى 2013م، في حين تتمسك الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% من الأرباح التقديرية — أرباح موزعة — للأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أنه بالنسبة لضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2008م، وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول إقراراته الضريبية وعدم إجراء الربط بالأسلوب التقديري للأعوام المذكورة أعلاه، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم استقطاع ضريبة من الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2008م.

وبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها بنسبة 5% من الأرباح التقديرية للأعوام من 2009م حتى 2013م، وحيث انتهت اللجنة في البند الثاني من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم اهدار حساباته وعدم إجراء الربط بالأسلوب التقديري للأعوام المذكورة، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم استقطاع ضريبة من الأرباح التقديرية للأعوام من 2009م حتى 2013م.

البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر الهيئة في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناشئة عن البنود محل الخلاف.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة اعتمدت في فرض غرامة التأخير المتمثلة بـ 1% عن كل 30 يوم تأخير تحسب من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي واستحقاق ضريبة الاستقطاع للسنوات المنتهية في 31/12/2006م وحتى 2013م على المادة (77) فقرة (1) من النظام الضريبي ، وعليه يود الفرع أن يوضح للجنة أنه لا يحق للهيئة فرض غرامة التأخير على الفرع وفقاً لنص المادة (68) فقرة (1) من النظام الحالي، والتي تنص على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: أ — التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار. ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة ، ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف ، د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيتها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام، هـ - التأخير في تسديد الضريبة

المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام ، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع" ، وبهذا الخصوص تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة بأن الفقرة (أ) من المادة (68-1) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة الفرع ، حيث أنه قام بتسديد الضريبة المستحقة بموجب إقراراته الضريبية للسنوات موضوع الاعتراض المقدم لدى الهيئة ، كما لا تنطبق الفقرة (ب) من ذات المادة أيضاً حيث أن الفرع يعترض على مطالبة الهيئة - بموجب خطابها هذا- الذي يمثل الأصل في فرض غرامة التأخير، وحيث أن الفرع رفض واعترض على الأصل فإن الفرع يكون مرفوضاً ضمناً ، بالإضافة إلى ذلك لا بد من التنويه ، على فرض أن الفرع وافق على المطالبة الضريبية الصادر عن الهيئة فإن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة الهيئة وليس من تاريخ تقديم الإقرار وفقاً للمادة (68) فقرة (2) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه "لا يتوجب احتساب الغرامة المحددة بواقع 1% من الضريبة غير المسددة إذا لم تكتمل مدة التأخير ثلاثين يوماً من تاريخ الاستحقاق" وعليه فإن تاريخ الاستحقاق هو تاريخ صدور مطالبة الهيئة في حال موافقة الفرع على المطالبة ، وهذا ما أكدته العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتباراً من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط ، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم (1443) لعام 1435هـ .

وبالإضافة إلى ذلك يعترض الفرع على إجراء الهيئة المتمثل بفرض غرامة تأخير للمسببات التالية:

- أنه يوجد اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الفرع والهيئة.

- إن الهيئة قد أهدرت حسابات الفرع المدققة ومن ثم فلا يوجد تعمد واضح لمخالفة الفرع للنظام الضريبي.

- أنه قد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي، والتي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع الهيئة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، القرار الاستثنائي رقم (968) لعام 1431هـ، والقرار الابتدائي رقم (29) لعام 1432هـ الذي أكد على عدم فرض غرامة تأخير السداد نظراً لوجود اختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف.

— أنه عند قيام الهيئة بالربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم إقراره، فما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب غرامة التأخير؟! هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة 25% من الضريبة غير المسددة؟ وهل من المعقول أن تربط الهيئة على المكلف 1% كغرامة تأخير عن كل 30 يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟ وعليه فإن الفرع يطلب من اللجنة عدم فرض غرامة تأخير سداد عليه للأسباب الموضحة أعلاه.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1439/8/23هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة قامت بفرض غرامة التأخير على المكلف استناداً للفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

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 على الضرائب التي احتسبتها الهيئة نتيجة الربط التقديري على السنوات من

2006م حتى 2013م ، وطلبه عدم احتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة بنسبة 5% من الأرباح التقديرية الناتجة عن اهدار حساباته للأعوام المذكورة ، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة تأخير السداد على فروقات ضريبة الدخل و الضريبة المستقطعة المستحقة بموجب الربط للأعوام المذكورة ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف . وترى اللجنة أنه بالنسبة لغرامة تأخير السداد لضريبة الدخل ولضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها بموجب ربط السنوات من 2006م حتى 2008م ، وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى عدم أحقية الهيئة في الربط على الأعوام المذكورة فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها ، وبالنسبة لغرامة تأخير السداد لضريبة الدخل ولضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها بموجب ربط السنوات من 2009م حتى 2013م وحيث انتهت اللجنة في البند الثاني من هذا القرار إلى تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم اهدار حساباته للأعوام من 2009م حتى 2013م ، وانتهت في البند الثالث من هذا القرار إلى تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم استقطاع ضريبة من الأرباح التقديرية للأعوام من 2009م حتى 2013م ، لعدم تأييد الهيئة في احتساب ربح تقديري للأعوام المذكورة. فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة ليمتد فرع المملكة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (19) لعام 1437هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول إقراراته الضريبية للسنوات 2006م و2007م و2008م، وتأييده في طلبه عدم الربط على السنوات المذكورة، للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أ/2- تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول إقراراته الضريبية وعدم إجراء الربط للأعوام 2006م و2007م و2008م بالأسلوب التقديري للحثيات الواردة في القرار.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم اهدار حساباته للأعوام من 2009م حتى 2013م للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أ/3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2008م لعدم تأييد الهيئة في إجراء الربط للأعوام المذكورة، للحثيات الواردة في القرار.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2009م حتى 2013م لعدم تأييد الهيئة في احتساب ربح تقديري للأعوام المذكورة، للحثيات الواردة في القرار.

أ/4- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير على فروقات الضريبة - ضريبة الدخل والضريبة المستقطعة - للأعوام من 2006م حتى 2008م لعدم تأييد الهيئة في إجراء الربط للأعوام المذكورة ، للحثيات الواردة في القرار .

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة من الربط التقديري — ضريبة الدخل والضريبة المستقطعة - للأعوام من 2009م حتى 2013م لسقوط أصلها، للحثيات الواردة في القرار.

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

وبالله التوفيق،