

ضريبة الدخل

القرار رقم (IR-75-2020) |

الصادر في الاستئناف المقيد برقم |

(I-1904-2018)

لجنة الاستئناف الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات الزكاة وضريبة الدخل

المفاتيح:

ضريبة - ضريبة الدخل - ربط ضريبي تقديري - مخصص نهاية الخدمة - أخطاء مادية - غرامات .

الملخص:

مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل (المستأنفة) بإلغاء قرار لجنة الفصل بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة للأعوام من 2010م إلى 2014م - اعترضت الهيئة (المستأنفة) أمام اللجنة الاستئنافية بشأن بند رفع نسبة الربح التقديري من إجمالي المصروفات للأعوام من 2010م إلى 2014م، وتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بالمكون من مخصص نهاية الخدمة في عام 2012م، والضريبة المسددة بالقرارات في عام 2012م - أسست الهيئة (المستأنفة) اعتراضها على أن الشركة (المستأنف ضدها) قدّمت إقرارها متضمنًا أن دخلها يتمثل في إضافة نسبة (7%) على إجمالي مصروفاتها في كل عام وتعويضها من المركز الرئيسي، وذلك بموجب اتفاقية موقّعة من المركز الرئيسي تحدد هامش الربح لأعمال الفرع التي يجربها عن طريق المركز الرئيسي، وترى (المستأنفة) أن هذه الاتفاقية تفتقر إلى مبدأ الاستقلالية بسبب سيطرة المركز الرئيسي على القرار - دلت النصوص النظامية على أن حق الهيئة في إجراء الربط التقديري ليس حقًا مطلقًا، وإنما مقيدٌ بجملة من الشروط والمعايير النظامية، وتلتزم الهيئة بتقديم الدليل المادي المعتبر أو القرينة على محاولة المكلف تجنب الضريبة أو تقليصها لكي تلجأ إلى الربط التقديري؛ ويُعتبر قرينةً على صحة حسابات المكلف ومصداقيتها يَحُول دون إجراء الربط عليه تقديرًا - ثبت للدائرة الاستئنافية أن الشركة (المستأنف ضدها) قدّمت إقراراتها المتضمنة حساباتها المراجعة من مكتب محاسبي مرخص، وثبت لها أن (المستأنفة) لم تقدم الدليل المادي المعتبر أو القرينة على محاولة (المستأنف ضدها) تجنب الضريبة أو تقليصها. مؤدى ذلك: رفض الاعتراض.



المستند:

- المادتان (34/ب)، و(73) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم

(م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ.

- المادتان (٣/١٦)، و(٤/١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ.



الوقائع:

الحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله، وعلى آله وصحبه وسلم، وبعد:

إنه في يوم الأربعاء ١٤٤٢/١٠/٢٨هـ الموافق ٢٠٢٠/٩/١٦م، اجتمعت الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، وذلك بمقرها في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤٤٠/١٠/١٦هـ الموافق ٢٠١٨/٩/٢٦م، من الهيئة العامة للزكاة والدخل، على قرار لجنة الاعتراض الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض، رقم (٣٥) لعام ١٤٣٩هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٩/٣٩) المقام من المستأنف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي قضى القرار الابتدائي فيه بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض المقدم من فرع شركة ...، على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م.

ثانياً: وفي الموضوع:

قبول اعتراض المكلف على رفع الهيئة نسبة الربح التقديري من إجمالي المصروفات من ٧٪ إلى ٢٠٪ للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م، طبقاً لحيثيات القرار، وتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بالمكون من مخصص نهاية الخدمة في عام ٢٠١١م، والضريبة المسددة بالغرامات في عام ٢٠١٢م.

وحيث لم يُلَقَّ هذا القرار قبولاً لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، تقدّمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

يكمّن استئناف الهيئة في اعتراضها على نتيجة القرار الابتدائي الذي لم يأخذ بما عمدت إليه الهيئة من تقدير الربح بالربط على المكلف بالطريقة الجزافية بـ ٢٠٪ عوضاً عما كان من ربح مقدّر من واقع إقرار المكلف بـ ٧٪ بموجب الاتفاقية بين الفرع والمركز الرئيس لتقدير هامش الربح عن الأعمال التي تكون بين العملاء والمركز الرئيس عن طريق الفرع، واحتسابها تلك الأرباح بمثل ذلك المعدل، تأسيساً على احتجاج الهيئة على عدم الاطمئنان للأخذ بذلك التقدير، بالنظر إلى أن الاتفاقية بين الطرفين لا تظهر فيها استقلالية المكلف باعتباره فرعاً للمركز الرئيس الذي يملّي إرادته عليه. وبالتالي، فإن ما قدّمه المكلف في إقراره المتمثل في إضافته نسبة ٧٪ من إجمالي مصروفاته وتعويضه من المركز الرئيس بموجب تلك الاتفاقية لا يمكن الأخذ به؛ لأن تلك الاتفاقية لا تعكس بناءً على ما قرره النظام الضريبي في المادة (٦٣) فقرة (٢/١) - الحالة الواقعية لنشاط المكلف؛ إذ أعطت تلك المادة الحق للهيئة في إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس

شكلها وجوهرها صورتها الحقيقية، وأن للهيئة كذلك الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وَفَقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف، إذا لم يقدّم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته على نحو ما قرره الفقرتان (ب، ج) من المادة المشار إليها.

ولأن نشاط المكلف يتمثل في تقديم خدمات الدعم الفني لمنتجات المركز الرئيس، فإن واضع النظام جعل لذلك النشاط حدًا أدنى للربح التقديري لا يقل عن ٢٠٪ طبقًا لما قرره المادة (١٦) من اللائحة في الفقرة الرابعة منها، وما جاء في البند الخامس من الجدول المرتبط بحساب الربح التقديري لتلك الأنشطة التي يخضع تقدير ربحها لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، بما لا يقل عن المعدلات الواردة في ذلك الجدول المشار إليه. كما أن موضوع الفحص الميداني الذي قامت به الهيئة لم يكن لغرض موضوع نسبة الربح، حتى تستند إليه اللجنة مصدرًا للقرار بتأكيداها على تأسيس قرارها بوجود الحسابات النظامية للمكلف، وإنما كان الغرض من ذلك الفحص الميداني هو التحقق من تنفيذ اتفاقية موقعة بين وزارة الدفاع وفرع الشركة. واختتمت الهيئة لائحتها بطلب تأييد وجهة نظرها في البند المستأنف عليه، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به من عدم الأخذ في الربح التقديري بما قرره في اعتماد نسبة الربح بموجب ما كان من إقرار المكلف.

وحيث طلبت الدائرة من المكلف الإجابة عمّا تضمنته مذكرة استئناف الهيئة بخصوص البند محل الاعتراض، وحيث تضمن الرد ما جاء من أقوال للمكلف أدلى بها أمام اللجنة الابتدائية عند نظر النزاع، وأكد في مذكرة الرد على الاستئناف أن الهيئة لم تقدّم أي إثباتات أو معلومات يتضح منها أن فرع الشركة قدّم معلومات غير صحيحة، أو أنه لم يقدّم إقراراته في المدة النظامية، أو أن موضوع المعاملات بين الفرع والمركز الرئيس مخالف لما تقضي به قواعد النظام الضريبي، لكي تعمد الهيئة إلى الربط التقديري بناءً على ما جاء في المادة (٦٣) من النظام الضريبي، خصوصًا أن الفرع يؤكد على عدم وجود أي إيرادات أخرى للمركز الرئيس، وأن مصدر تلك الإيرادات للفرع هو ما كان من عقد موقع بينه وبين المركز الرئيس، وأن مجمل النشاط وعملياته مسجل بالحسابات لديه، وأنه لا يوجد ما يثبت القيام بإفائه أو التهرب منه، وبالتالي فإن فرع الشركة يؤكد أن الإقرارات محل الاعتراض صحيحة عن الأعوام محل الاستئناف وتتوافق مع الحسابات المعتمدة؛ وبالتالي لا يصح قيام الهيئة بالربط التقديري ما دام فرع الشركة يمسك حسابات رسمية ومعتمدة، ولم تقم الهيئة بفحص تلك الحسابات، كما جاء ذلك في مذكرة الاستئناف، وإنما كان الفحص الميداني لأجل غرض آخر فلا يستساغ عدم الأخذ بتلك الحسابات المعتمدة ما دامت الهيئة لم تقدّم أي اعتراض يثبت عدم سلامة تلك الحسابات. واختتمت مذكرة الرد المقدمة من فرع الشركة، التأكيد على الاعتراض على كافة الفروقات المتولدة عن ربط الهيئة والغرامات التي احتسبتها الهيئة بناءً على ذلك، إضافةً إلى التأكيد على طلب تصحيح الأخطاء المحاسبية التي وردت ضمن الإشعار بالربط التقديري، لتكون الأخطاء في إثبات تلك الأرقام على نحو ما جاءت به الحسابات المقدمة من الفرع، والتي أكد على تصحيحها القرار الابتدائي محل الاستئناف.

وبعد الاطلاع على اللائحة الخاصة بالاستئناف والرد عليها، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها.



الأسباب:

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدّمة من الهيئة العامة للزكاة والدخل، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً ووفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة؛ الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه بعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وحيث إنه بعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم، والأسباب التي يقوم عليها، وما ورد في مذكرة الرد عليه من قبل فرع الشركة، وبعد النظر فيما جاء في سرد وقائع القرار الابتدائي، وما انتهى إليه من نتيجة؛ فقد تبين أن مطالبة الهيئة برفع نسبة الربح التقديري من إجمالي المصروفات من 7% إلى 20% للأعوام من 2010م حتى 2014م، تقوم على أساس أن المكلف قدّم إقراره متضمناً أن دخله يتمثل في إضافة نسبة (7%) على إجمالي مصروفاته في كل عام وتعيضه من المركز الرئيسي، وذلك بموجب الاتفاقية الموقعة مع المركز الرئيسي التي تحدّد هامش الربح لأعمال الفرع التي يجريها عن طريق المركز الرئيسي؛ إذ ترى الهيئة أن هذه الاتفاقية تفتقر إلى مبدأ الاستقلالية بسبب سيطرة المركز الرئيسي على القرار؛ مما يسوغ للهيئة إجراء الربط التقديري لتحديد الأرباح على الوجه المدعى به من قبلها دون الاعتداد بتلك الاتفاقية. وحيث إن ما تدعيه الهيئة من حقها في إجراء الربط التقديري استناداً إلى ما جاء في استئنافها من أن النظام الضريبي قد أتاح لها مثل ذلك الإجراء، لا يمكن الأخذ به على إطلاقه؛ إذ إن ذلك الحق قيده النظام بجملةٍ من الشروط والأوضاع التي يمكن عند تحققها اللجوء إلى ذلك الربط التقديري، والتي منها ما ذكرته المادة (63) من النظام والمتمثلة في عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي، أو إذا لم يحتفظ المكلف بحسابات وسجلات دقيقة، أو لم يتم التقيّد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة لسجلاته، أو عدم تمكّن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار، بالإضافة إلى ما تضمنته الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل من قيود مباشرة الهيئة حقها في إجراء الربط التقديري، بالنص على أن: (يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيّد بالمتطلبات النظامية وللمحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي. وفي حال تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات

نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديري، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجب الغرامات التي تستحق عليها نظاماً.

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج- عدم تمكّن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية ... إلخ.

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

هـ- مسك الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية في حال إخطار المكلف كتابياً بترجمتها للعربية خلال مهلة تحددها المصلحة وعدم تقيّده بذلك.

وحيث جاءت المادة (٦٣) من النظام الضريبي، معنونة في النظام الضريبي بـ «إجراءات مكافحة التجنب الضريبي»، وحيث تضمّنت هذه المادة عدداً من الإجراءات التي أسندت للمستأنفة (الهيئة) القيام بها لغرض تحديد الضريبة، وبالنظر إلى أنه لم يثبت لدى الدائرة من خلال ما قدّمته الهيئة وجود دليل مادي معتبر أو قرينة على محاولة المستأنف ضده (المكلف) لتجنّب الضريبة أو تقليصها، وحيث كان الثابت وفقاً لوقائع ومستندات الدعوى، قيام المستأنف ضده (المكلف) بتقديم حسابات نظامية معتمدة من مراجع خارجي مرخص له، وحيث إن استناد المستأنفة على المادة (٣٤) فقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن: (لوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعائها الضريبي وفقاً للأسس ومعدلات تحددها اللائحة)، لا محلّ لإنزاله على واقع المكلف، بالنظر إلى تقديمه لحسابات معتمدة وقيام الهيئة بالفحص الميداني دون إبداء أي ملاحظات على صحة تلك الحسابات، ولا ينال من ذلك الاستنتاج ادّعاء الهيئة أن المهمة الخاصة بذلك الفحص لم تكن إلا لأجل التحقق من تطبيق المكلف لاتفاقية تجمعه مع وزارة الدفاع، إذ إن حق الهيئة كان متاحاً لها في إجراء التفتيش على المكلف لإثبات صدق دعواها لتقرير سلامة الأخذ بالربط التقديري للأرباح إذا تبين لها عدم مطابقتها ما وجدته لدى المكلف من سجلات ومستندات مع ما قدّمه من إقرارات؛ الأمر الذي يتقرر معه عدم سلامة اللجوء إلى التقدير الجزافي بالأخذ بغير ما أظهرته حسابات المكلف لاعتماد الربط الضريبي عليها، خصوصاً أن الهيئة كذلك لم تسند موقفها بما يتوافق مع نص الفقرة الرابعة من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، التي جعلت إمكانية تحديد صافي الربح التقديري بناءً على ما يظهر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وحيث اكتفى الاستئناف في مجمله بسرد النصوص النظامية الموجودة في النظام واللائحة لإثبات سلامة الإجراءات بتقدير الربح التقديري، فإن ذلك لم يكن محل جدل في أساسه، غير أن ذلك الحق يتوقف على ما أورده واضع النظام من وجوب أن تتحقق في الحالة المراد الربط

التقديري عليها القرائن أو الحقائق أو المؤشرات التي يسوغ مع وجودها العدول عما جاء في إقرارات المكلف لأجل استبعادها وتقدير الربح التقديري وإجراء الربط التقديري بناءً عليه، ولا ينال من ذلك القول بأن الاتفاقية التي حدد بموجبها مقدار هامش الربح المتحقق بناءً على نشاط الفرع في المملكة وعلاقته بالمركز الرئيس قد كان بموجب اتفاقية لا يتحقق فيها استقلالية الفرع لكي يتم الأخذ بما جاءت به؛ إذ إن هذا الأمر وإن كان من حيث المبدأ والواقع صحيحاً في أن الفرع يتبع في سياسة إدارة أعماله للمركز الرئيس، إلا أن ذلك لا ينفي الأصل الظاهر الذي يتقرر بموجبه الأخذ بإقرارات المكلف من واقع ما قدّمه من معلومات تضمّنّها إقراره بالاعتماد على ما جاء في حساباته المراجعة من مكتب محاسبي مرخص، وحيث انتفى في مذكرة الاستئناف ما يقدح في تلك الحسابات ومصداقيتها، فإنه لا يمكن التحويل على مجرد القول بأن الفرع غير مستقل استقلالاً حقيقياً لكي يستنتج من ذلك عدم سلامة حساباته المقيدة لعمليات نشاطه، والعدول عنها إلى ما تريده الهيئة من عدم الاعتداد بها وتحديد الربح بطريقة تقديرية بإجراء الربط على المكلف. وتأسيساً على ما تقدّم خلصت الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وتأييد ما انتهى إليه القرار الابتدائي من نتيجة في إجراء الربط على المكلف من واقع إقراره، وعدم الاستجابة لطلب الهيئة بإجراء الربط على المكلف بالطريقة التقديرية لحساب الأرباح عليه بواقع ٢٠٪، والتأكيد كذلك على ما أثبتته القرار الابتدائي من ضرورة تقييد الهيئة بإجراء التعديلات على الأخطاء الحسابية الواردة ضمن ما أشار إليه القرار الابتدائي في وقائعه ونتيجته عند تنفيذ الهيئة لمقتضى ما سيأتي به منطوق هذا القرار.



القرار:

بناءً على ما تقدم، وباستصحاب ما ذكر من أسباب، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه الهيئة العامة للزكاة والدخل، ضد القرار رقم (٣٥)، لعام ١٤٣٩هـ، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

- رفض استئناف الهيئة العامة للزكاة والدخل، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من نتيجة بعدم رفع الهيئة نسبة الربح التقديري من إجمالي المصروفات من ٧٪ إلى ٢٠٪، للأعوام من ٢٠١٠م حتى ٢٠١٤م، للأسباب الواردة في هذا القرار، وتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بالمكون من مخصص نهاية الخدمة في عام ٢٠١١م، والضريبة المسددة بالغرامات في عام ٢٠١٢م، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

وصلّى الله وسلّم على نبينا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.