

ضريبة الدخل

القرار رقم (IAR-2020-116) ا

الصادر في الاستئناف رقم (1634-2018-I) ا

لجنة الاستئناف الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات الزكاة وضريبة الدخل

المغاتيح:

ضريبة - ضريبة الدخل - إعادة فتح الربط النهائي - إعادة الربط الضريبي - لا يحق للهيئة بعد انقضاء المدة النظامية إعادة فتح الربط بعد إجراء الربط النهائي، إذا لم يكن ذلك مبنياً على عناصر موضوعية جديدة لم يرد بيانها في الربط الأصلي؛ ولا تعتبر الملاحظات التي ترد إلى الهيئة من ديوان المراقبة العامة (الديوان العام للمحاسبة) مبرراً مقبولاً أو سبباً صحيحاً لإعادة فتح الربط - لا تعتبر إعادة مناقشة البنود التي كانت مطللاً للربط النهائي الذي أعيد فتحه، إجراءً صحيحاً، في حالة التقرير بعدم صحة قيام الهيئة بإعادة فتح الربط، وذلك نتيجة نقض الأصل الذي على أساسه توجّبت المستحقات الضريبية على المكلف بعد أن قامت الهيئة بإعادة الربط.

الملخص:

طالبة المستأنفة بإلغاء قرار لجنة الفصل بشأن إعادة فتح الربط الضريبي وإجراء الربط الضريبي الإضافي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م - اعترضت المستأنفة أمام اللجنة الاستئنافية بشأن بند إعادة فتح الربط الضريبي لعام ٢٠٠٤م، وبند إعادة إجراء الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م، وبند الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات للأعوام من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م، وبند تحديد نسبة الربح المقدرة عن صافي فروق المشتريات، للأعوام من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م، وبند غرامة التأخير - أثبتت المستأنفة اعترافها على بند إعادة فتح الربط الضريبي لعام ٢٠٠٤م، على أنه قد تم إجراء الربط النهائي للأعوام الخلاف بعد مراجعة الإقرارات النهائية وفقاً للأنظمة، وأن ما تضمنه القرار الوزاري رقم ٢٠٠٥/١٩/٥١٤١٧ بتاريخ ١٩/١٠/٢٠٠٥ لا ينطبق على المستأنفة في الحالات التي يمكن على أساسها إعادة فتح الربط. وبالنسبة لبند إعادة إجراء الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٧م، المفترض هو اعتبار إقرار المستأنفة مقبولاً بعد استيفاد المدة التي ددها النظام لممارسة الهيئة لحقها في فتح الربط، ولا يجوز بعد ذلك فتح الربط إلا بالموافقة الخطية من المستأنفة، وهو الأمر غير المتحقق في جانب المستأنفة، حيث لم توافق الشركة على إجراء إعادة فتح الربط. وبالنسبة لبند الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات للأعوام من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م، فإن القوائم المالية للمستأنفة يتبيّن منها عدم وجود تخفيض للمصروفات؛ حيث إن صافي الربح وفقاً للقرار يطابق صافي الربح وفقاً للقوائم المالية المدققة من مراجع حسابات مرخص؛ وأن المستأنفة قدّمت إقراراًها بشكل إجمالي لتكلفة أعمالها كمبلغ واحد

يشمل المشتريات الداخلية والخارجية بالإضافة إلى المصاروفات المباشرة، وبالنظر إلى أن نموذج الإقرار كان جديداً في ذلك الوقت بعد صدور النظام الضريبي، فإن الأخطاء تكون محتملة في البيانات المقدمة للإقرار؛ وأن المستأنفة سبق أن طرحت عن إيرادات تلك المشتريات في حساباتها وقامت بسداد الضريبة عنها؛ كما قامت بالتصريح عن الإيرادات المقابلة للمشتريات والتکاليف واحتسبت الضريبة عنها؛ وأن المستأنفة قدّمت للمستأنف ضدها بيانات تحليلية لمشترياتها، فاعتبرت المستأنف ضدها أن تلك المشتريات تُظهر فرقاً عند مقارنتها ببيانات الجمارك لذلك العام، فالمستأنف ضدها لم تأخذ بمجمل التحليلات والبيانات والإيضاحات عندما لا تكون في صالحها، بل تستنتج وتأخذ منها ما يكون في غير صالح المستأنفة، فالبيانات التحليلية لكلٍ من المصادر المباشرة والمشتريات الخارجية بنوعيها الواردة ضمن الإقرار الضريبي لذلك العام توضح عدم قيام أي شبهة لاخفاء معلومات أو بيانات عن المستأنف ضدها. وبالنسبة لبند تحديد نسبة الربح المقدرة عن صافي فروق المشتريات، فإن المستأنفة قدّرت الربح التقديري لها بنسبة ١٥٪، بينما المستأنف ضدها أخذت بتقديرها إلى نسبة ٢٥٪ على أساس أن لائحة النظام الضريبي قدّرت الحد الأدنى ولم تحدّد نسبة أعلى لا يتم تجاوزها؛ وبالتالي فإن المستأنفة لا تعلم الأساس النظامي لتحديد النسبة التي تم عليها التقدير. وبالنسبة لبند غرامات التأخير، فليس من المقبول مع وجود الخلاف بين المستأنفة وبين المستأنف ضدها، أن يتم فرض غرامة التأخير عن كل ثلاثة يومناً، واحتسابها من تاريخ الربط عليه في حين أن التأخير في الربط كان بسبب المستأنف ضدها - أجابت الهيئة بأن إقرار المستأنفة غير صحيح، وهذا بحد ذاته كافٍ في أحقيّة المستأنف ضدها في تعديل الإقرار أو إصدار ربط إضافي بالفروقات المستحقة، كما تستند المستأنف ضدها إلى القرار الوزاري رقم (٢٠٠٠) وتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧، الذي منح المستأنف ضدها الحق في إعادة الربط على المكلف دون التقييد بمدة محددة، كما تتمسّك الهيئة بصحّة إجرائها استناداً إلى ما ورد في المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل؛ حيث كان من المفترض أن تُفصّل المستأنفة عن الاستيرادات ضمن إقرارها، وأن وجود ملاحظة من الديوان العام للمحاسبة دليلٌ على أن المستأنفة لم تُصرّح بها - دلت النصوص النظامية على أن إعادة فتح الربط بعد انقضاء المدة النظامية لا يكون إلا عند وجود مخالفات نظامية محددة ومخالفات واضحة للتعميمات الخاصة عند معالجة الربوط الزكوية والضريبية من واقع إقرارات المكلفين؛ وأن سقوط الأصل يتربّع عليه سقوط الفرع - ثبتت للدائرة الاستئنافية أن المستأنف ضدها قامت بإعادة فتح الربط بعد مرور أكثر من خمس سنوات على الربط الأصلي، ولم يثبت لها أنه توجد معلومات تم إخفاوها أو عدم علم المستأنف ضدها بها بعد تقديم المستأنفة لإقرارها، ولم يثبت أن هناك أخطاء دسائية أو مادية تقتضي إعادة فتح الربط، ولم يثبت للدائرة إخفاء المستأنفة لمعلومات بقصد التهرب الزكوي. مؤدي ذلك: نقض القرار الذي قضى به فيما يتعلق ببند إعادة فتح الربوط لأعوام الخلاف، وتقرير عدم إعادة فتح الربوط للأعوام من ٤٠٠٤م حتى ٣٠٠٧م. نقض القرار فيما يتعلق ببنود الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات للأعوام من ٤٠٠٤م حتى ٣٠٠٧م، وعلى تحديد نسبة الربح

المقدرة عن صافي فروق هذه المشتريات، باستصحاب ما قررته الدائرة في بند عدم إعادة فتح الربط لأعوام الخلاف، وسقوط غرامة التأخير لسقوط أصلها.

المستند:

- المادتان (٦٠/أ)، (٦٠/ب) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٤٢٥/١٠/١٥هـ (م) وتاريخ ١٤٢٥/١٠/١٥هـ.
- القرار الوزاري رقم (٢٠٠٠) بتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩هـ.

الوقائع:

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

إنه في يوم الأربعاء الموافق ٢٤/٤/٢٠٢٣م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، بمقرها في مدينة الرياض؛ وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٥/٠٥/١٤٣٨هـ، من /شركة ...، على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض، رقم (٢) لعام ١٤٣٨هـ، الصادر في الاعتراض رقم (٢٩/٣٧) المقام من المستأيف في مواجهة الهيئة العامة للزكاة والدخل، الذي قضى القرار الابتدائي فيه بما يأتي:

أولاً: قبول الاعتراض شكلاً من شركة ...، على الربط الضريبي الإضافي للأعوام من ٤٠٠٧م حتى ٤٠٠٤م.

ثانياً: وفي الموضوع:

المحور الأول:

١- رفض اعتراض المكلف على بند إعادة فتح الربط لعام ٤٠٠٤م، للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض اعتراض المكلف على بند أحقيبة الهيئة في إعادة الربط الضريبي للأعوام من ٤٠٠٧م حتى ٤٠٠٠م، للحيثيات الواردة في القرار.

المحور الثاني:

١- رفض اعتراض المكلف على بند الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات لعام ٤٠٠٤م، للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض اعتراض المكلف على بند الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٤٠٠٥م، للحيثيات الواردة في القرار.

٣- رفض اعتراض المكلف على بند الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٤٠٠٦م، للحيثيات الواردة في القرار.

٤- رفض اعتراف المكلف على بند الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٧م، للحيثيات الواردة في القرار.

٥- رفض اعتراف المكلف على بند تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروق المشتريات، للحيثيات الواردة في القرار.

٦- رفض اعتراف المكلف على بند غرامة التأخير، للحيثيات الواردة في القرار.
وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى (شركة ...)، تقدمت إلى الدائرة بلائحة استئناف تضمّنت ما ملخصه الآتي:

المحور الأول:

١- استئناف المكلف على رفض اعترافه على بند إعادة فتح الربط للعام ٢٠٠٤م؛ حيث يعترض المكلف بدايةً على تطبيق الهيئة لأحكام النظام الضريبي ولائحته على حالة فتح الربط للعام ٤٢٠٠٤م، بالرغم من أن النظام لم يصدر إلا في العام ٢٠٠٥م، وبالتالي لا مجال لتطبيق أحكامه على حالة فتح الربط لذلك العام، بل المفترض تطبيق ما جاء بالقرار الوزاري رقم (٢٠٠٥) وتاريخ ١٩/١٤١٧هـ، الذي نظمت قواعده وأحكامه حالات إعادة فتح الربط. ومن جهة أخرى، فإنه لا يوجد مسوغ صحيح لإعادة فتح الربط لذلك العام لوجود مشتريات لم يصرح عنها إذا ما كان مستندًا إلى مجرد المعلومات المتحصلة من بيانات الجمارك، التي تم إشعار الهيئة بها عن طريق ما وردتها من ملاحظات ديوان المراقبة؛ وذلك لأن حق الهيئة في إجراء إعادة فتح الربط بربط إضافي يكون في ضوء ممارسته على نحو ما حدنته الضوابط والأحكام في القرار الوزاري، التي لا تجيز إعادة فتح الربط دون أن يكون بحده المقدر بخمس سنوات دون أن يتجاوزها، إلا إذا ظهرت معلومات وبيانات لم تكن معلومة لدى الهيئة عند الربط ويكون من شأنها التأثير على الربط الزكي والضريبي. الواقع أن الربط الإضافي قد وقع بعد أكثر من خمس سنوات من تلقي ملاحظة ديوان المراقبة بتاريخ ١٤٣١/١٤٠٤هـ، وجاء الربط الإضافي في ٢٠٠٣/١٤٣٧هـ، وبالتالي لا يحق للهيئة إجراء الربط الإضافي بعد فوات أكثر من خمس سنوات من المدة المقررة لتقديم الإقرار، فالمعلومات الواردة من الجمارك معلومة ومتاحة ولم تكن مجهولة لديها، وكان لها أن تتأكد من صحة مبالغ المشتريات والواردات من الجمارك قبل إجراء الربط الأصلي؛ ولذلك لم تكن هناك شبهة تهرب عن أداء المستحق لتقديم الشركة لاقرارها والتصرّيف بما كان متوفّراً لديها، وما أمدت به الهيئة طيلة المدة التي استغرقتها استفسارات الهيئة إلى حين صدور الربط الإضافي. كما أن الحالات الأخرى التي أجاز القرار الوزاري إجراء الربط الإضافي دون تحديد ذلك بمدة زمنية لا تنطبق على حالة الشركة، كما لو كانت هناك أخطاء مادية محاسبية على الربط النهائي؛ لأنها لا تأتي بإضافات موضوعية، وإنما هو تصحيح لأخطاء مادية محاسبية. كما أنه حتى عند إجراء الربط الإضافي، فإنه يتعمّن عدم تجاوزه للمدة المقررة بخمس سنوات في حال وجود أخطاء مادية محاسبية تبرّر إجراء إعادة فتح الربط، ولم يكن هناك أيضًا خطأ في تحديد المستحق بموجب الربط الأصلي لوجود خطأ في تطبيق النصوص والتعليمات، أو أن الحسابات لم تُعد وفق القواعد والمبادئ المتّبعة محاسبياً. وعليه،

فإن أيّاً من الحالات الواردة في تنظيم قواعد إعادة فتح الربط بموجب ما تضمّنه القرار الوزاري لا تتطابق على حالة الشركة، أخذًا في الاعتبار أن الإقرار كان مقدمًا للهيئة ولم يتم البت فيه إلا بعد مضي المدة المقررة لإجراء الربط النهائي على نحو ما سبق بيانه.

٢- استئناف الشركة المكلفة على أحقيّة الهيئة في إجراء الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٠م؛ حيث تعرّض الشركة على ما قامت به الهيئة من إجراء فتح الربط بالرغم من فوات المدة المقررة نظامًا لإجراء الربط المعدل والمحددة بخمس سنوات بموجب ما قرره النظام الضريبي ولائحته التنفيذية طبقًا للمادة (٦٠) من النظام، والمادة (٨/٥٩) من اللائحة؛ حيث يبدأ احتساب تلك المدة من نهاية التاريخ المحدد لتقديم الإقرار عن السنة المالية، وقد انتهت المدد الخاصة بإجراء الربط لكل سنة من تلك السنوات الثلاث محل الخلاف؛ وبالتالي فإن عدم مراعاة ذلك الأمر من قبل الهيئة يتربّط عليه عدم استقرار المراكز المالية للمكلفين، ولأهمية ذلك الأثر جاء النظام بتحديد مدة لا يجوز تخطيها لمباشرة الهيئة لحقها في إعادة الربط، ولا يؤثّر في ذلك قيام الهيئة بطلب المعلومات لاستمرار احتساب تلك المدة؛ لأن المفترض هو اعتبار إقرار المكلف مقبولاً بعد استئناف تلك المدة التي حددتها النّظام لممارسة الهيئة لحقها في فتح الربط، إذ لا يجوز بعد ذلك فتح الربط إلا بالموافقة الخطية من المكلف، وهو الأمر غير المتتحقق في جانب الشركة المكلفة؛ حيث لم تتوافق الشركة على إجراء إعادة فتح الربط.

المحور الثاني:

١- تستأنف الشركة على عدم قبول اعتراضها بخصوص بناء الضريبة المستحقة عن العام ٤٢٠٠م، بمبلغ (٤٥٣,٥٩٣) ريالًا؛ وذلك لأن الهيئة اعتبرت أن القيمة الإجمالية للمشتريات الخارجية بحسب إقرار الشركة لا تتوافق مع قيمة مبالغ البيانات الجمركية للمشتريات الخارجية؛ وبالتالي استنتجت أن المقارنة بين المبالغ من خلال مقابلة البيانات الجمركية مع إقرار الشركة يُظهر تضخيماً لقيمة المصروفات، ولذلك يجب سداد الضريبة المستحقة عنها والغرامة المتوجبة تبعًا لذلك، والواقع أن القوائم المالية يتبيّن منها عدم وجود تضخيماً للمصروفات؛ حيث إن صافي الربح وفقًا للإقرار يطابق صافي الربح وفقًا للقوائم المالية المدققة من مراجع حسابات مرخص. كما أن مبدأ مقابلة المصروفات والتكاليف مع الإيرادات سيفسّر سلامته موقف الشركة، ويظهر عدم وجود تضخيماً لمصروفاتها. وعليه، تطلب الشركة عدم الاستناد إلى مجرد وجود ذلك الفرق الذي تتصوّره الهيئة بالاكتفاء بمقارنة بيانات الجمارك مع ما هو وارد بالإقرار؛ لأن دقة مركز الشركة تبيّنه القوائم المالية المدققة التي تفسّر واقع ذلك الفرق عند مقابلة المشتريات التي لم تعتمدتها الهيئة بما يقابلها من إيرادات. كما تضيف الشركة أن الربط النهائي للعام ٤٢٠٠م، لم يتم إجراؤه إلا بنهاية عام ٢٠١٥م، ونظرًا لطول المدة وانتقال مقر الشركة وصعوبة العثور على المستندات والوثائق التي تدعم موقف الشركة أمام الهيئة وانقضاء المدة النظامية للاحتفاظ بالسجلات، فقد تعذر إبراز ذلك للهيئة. كما أن الشركة طلبت صورة أصل الإقرار من الهيئة لشرح موقفها بعد فقدان صورة الإقرار الذي كان لديها، بعد تعذر العثور عليه عندها دون أن تتجاوز الهيئة معها. وعليه، تطلب الشركة اعتماد المشتريات الواردة في إقرارها وعدم إضافتها للوعاء عن العام ٤٢٠٠م.

٢- الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٢٠٠٥م؛ حيث تعرّض الشركة على تأييد اللجنة مقدمة القرار لموقف الهيئة باحتساب ضريبة دخل على صافي ربح فروقات المشتريات الخارجية بمجموع (٦١٧,٦٣٢) ريالاً؛ إذ الواقع أن الشركة قد قدمت إقرارها بشكل إجمالي لتكلفة أعمالها كمبلغ واحد يشمل المشتريات الداخلية والخارجية، بالإضافة إلى المصروفات المباشرة بمبلغ إجمالي مقداره (٩٧٦,٦٩٠) ريالاً، وبالنظر إلى أن نموذج الإقرار كان جديداً في ذلك الوقت بعد صدور النظام الضريبي، فإن الأخطاء تكون محتملة في البيانات المقدمة للإقرار، ولكن مقابلة المصروفات والتكاليف مع الإيرادات من واقع القوائم المالية يتأكد معها أن الشركة أدرجت كامل مشترياتها الداخلية والخارجية ضمن إقرارها، وصافي ربح ذلك العام يتطابق مع صافي الربح من خلال ما تظهره القوائم المالية؛ وبالتالي لا توجد شبهة لإخفاء مشتريات داخلية أو خارجية أو إيرادات متعلقة بها لتخفيف صافي الربح الذي يخضع للضريبة المستحقة. وعليه، يصبح إصرار الهيئة على احتساب الربح والضريبة عليه بتصور وجود فروقات في المشتريات محققاً لحالة ازدواج ضريبي؛ لأن الشركة سبق أن صرحت عن إيرادات تلك المشتريات في حساباتها وقامت بسداد الضريبة عنها. ولذلك تطلب الشركة عدم احتساب الضريبة عن فروقات المشتريات لعام ٢٠٠٥م، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي.

٣- بند الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات لعام ٦٢٠٠م؛ حيث تستأنف الشركة المكلفة على إجراء الهيئة المتمثل باحتساب ضريبة على صافي ربح فروق مشتريات خارجية لم ترد في الإقرار بتقدير تلك الفروقات بمبلغ (٧٥٠,٣٠١) ريالاً. والواقع أن الشركة قدمت إقرارها وصرحت عن الإيرادات المقابلة للمشتريات والتكاليف واحتسبت الضريبة عنها، بينما جاءت الهيئة ببيانات الجمارك للمشتريات الخارجية، واعتبرت وجود الفرق إيراداً لم يتم التصريح عنه؛ فاحتسبت عليه تقدير ربح صافي وفرضت الضريبة عليه. والحقيقة أن الشركة هي من كانت تمد الهيئة بالمعلومات عند ردها على استفسارات الهيئة عن الأعوام من ٤٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م، ولذلك لا توجد أي شبهة لإخفاء المعلومات أو البيانات أو عدم الإقرار عن إيرادات محققة لتخفيف صافي الربح، فالشركة قدمت البيانات التحليلية للمصروفات المباشرة والمشتريات الخارجية والداخلية، وتم دمجها في بند واحد ضمن الإقرار لعام ٦٢٠٠م، وردت على استفسارات الهيئة بشأنها؛ إلا أن الهيئة أصرت على احتساب فرق المشتريات الخارجية واعتبرتها نفقات لم يتم بيان إيراداتها ضمن الإقرار الضريبي لذلك العام، وهذا يخالف الحقيقة جملة وتفصيلاً لإعراض الهيئة عن البيانات التحليلية المقدمة لها؛ وبالتالي يصبح أمر إعادة احتساب الضريبة على تصور وجود فروق المشتريات الخارجية محققاً لحالة ازدواج ضريبي لا تتوافق الهيئة نفسها عليه، وعليه تطلب الشركة بعدم احتساب ضريبة ربح على فروق المشتريات الخارجية لذلك العام، خلافاً لما قضى به القرار الابتدائي من تأييد لموقف الهيئة إزاء تلك الفروقات لذلك العام.

٤- بند الضريبة المستحقة عن صافي أرباح فروق المشتريات لعام ٧٢٠٠م؛ حيث تستأنف الشركة على قيام الهيئة باحتساب ضريبة دخل على صافي الربح الناتج عن فروقات مشتريات خارجية لم ترد بالإقرار بفرق مقداره مبلغ (٩٣,٦١٢) ريالاً؛ إذ الواقع أن الهيئة

اعتبرت مقدار المشتريات الخارجية الوارد ضمن الاستفسارات التي طلبتها الهيئة أساساً لاحتساب صافي الربح المعدل، باستنطاجها أنها لم ترِد ضمن الإقرار الضريبي لذلك العام، والحقيقة أن الشركة قدّمت للهيئة بيانات تحليلية لمشترياتها في ردها على استفسارات الهيئة عن الأعوام من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٧م، فاعتبرت أن تلك المشتريات تُظهر فرقاً عند مقارنتها ببيانات الجمارك لذلك العام؛ وبالتالي يتعين احتساب الربح عن إيرادات تلك المشتريات التي لم يصرح عنها في الإقرار الضريبي للشركة، فالهيئة لم تأخذ بمجمل التحليلات والبيانات والإيضاحات عندما لا تكون في صالحها، بل تستنتج وتأخذ منها ما يكون في غير صالح الشركة، فالبيانات التحليلية لكلٌّ من المصادر المباشرة والمشتريات الخارجية بنوعيتها الواردة ضمن الإقرار الضريبي لذلك العام توضح عدم قيام أي شبهة لإخفاء معلومات أو بيانات عن الهيئة، فالشركة صرحت عن الإيرادات المقابلة لتلك المشتريات الخارجية واحتسبت الضريبة عليها؛ وبالتالي لا يوجد أساس صحيح لتصور الهيئة بوجود إيرادات محققة لم يتم الإقرار عنها لتخفيف صافي الربح من قبل الشركة ليتم تعديل الربح الصافي الخاضع للضريبة. وبناءً على ذلك، يكون احتساب الضريبة على أساس ذلك التصور بوجود فروقات المشتريات الخارجية مؤدياً لحالة ازدواج ضريبي؛ لأنَّه يمثل في واقعه إعادة احتساب الضريبة على نفس المشتريات الخارجية، وهو أمر لا تتوافق الهيئة نفسها عليه. ولذلك تطلب الشركة عدم احتساب الضريبة على فروقات المشتريات الخارجية، وعدم تأييد القرار الابتدائي الذي أجاز موقف الهيئة في تعاملها مع تلك الفروقات للمشتريات الخارجية.

كما جاءت اللائحة المقدمة من المكلف بأن القرار الصادر بخصوص العامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، أكدت فيه اللجنة أن الخلاف خلاف مستند، وأن المكلف لم يقدم المستندات التي تؤيد موقفه فيما يخص المشتريات الخارجية للعامين. والواقع أنه بعد تقديم البيانات والمعلومات لللجنة تم منح مهلة أسبوعين للهيئة لدراسة تلك المستندات المقدمة قبل إصدار القرار، وقد تفاجأت الشركة بصدور القرار دون إعلامها عن رأي الهيئة بالمستندات المقدمة، بل إن القرار ألغفل ذلك الأمر، واعتبر أن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظرها، وهو أمر خلاف الواقع؛ فالشركة قدمت الفواتير والمستندات عن مشترياتها الخارجية التي تتطابق مع البيانات الجمركية؛ حيث قدمت الشركة بيانات عن المشتريات الخارجية من واقع صور الفواتير وقيمة الاستيرادات من خلال المستندات المتعلقة بتلك المشتريات المطابقة للبيان الجمركي، وقيمة الاستيرادات حسب الدفاتر ومبلغ الفروقات ضمن جدول مقارنة يوضح ذلك.

واختتمت اللائحة استئنافها على بندي فروقات المشتريات الخارجية للعامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، بإيصال أن وجود الصعوبة في تطابق البيانات الجمركية للاستيراد مع قيمة الاستيرادات حسب الدفاتر والسجلات المحاسبية، فتظهر بعض الفروقات التي يمكن ردها إلى عدة أسباب، منها: اختلاف طريقة القيد للاستيرادات حسب المعايير المحاسبية مع البيانات الجمركية؛ حيث يتم قيد الاستيرادات كمحزون، ولا يتم تسجيل المنصرف على تكلفة البضاعة قبل إجراء البيع، في حين أن البيانات الجمركية يتم قيد الاستيراد بها بناءً على تاريخ فسحها، إضافةً إلى وجود الفرق بين التاريخ الهجري والميلادي الذي ينشأ عنه في بعض الحالات قيد استيرادات في سنوات مختلفة في الدفاتر المحاسبية مقارنةً

بذلك المثبتة في بيانات الاستيراد، إضافةً كذلك إلى ما يكون من فروقات ناشئة بسبب اختلاف وتفاوت سعر تحويل العملات الأجنبية.

- بند تحديد نسبة ربح مقدرة عن صافي فروقات المشتريات؛ حيث جاء استئناف الشركة المكلفة قائماً على أساس عدم صحة توجُّه القرار في تأييد الهيئة بفرض تلك الضريبة عن صافي الربح المقدر عن فروقات المشتريات للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م؛ وذلك لأن طبيعة عمل الشركة هو بيع أجهزة ولوازم طبية، فهي تعتبر من (الأنشطة الأخرى) التي تناولتها اللائحة التنفيذية، فيكون الربح التقديرى لها ١٥٪، بينما الهيئة أخذت بتقاديرها إلى نسبة ٤٢٪، على أساس أن تلك اللائحة للنظام الضريبي قدرت الحد الأدنى ولم تحدد نسبة أعلى لا يتم تجاوزها، وبالتالي لا تعلم الشركة الأساس النظامي لتحديد النسبة التي تم عليها التقدير، والتي وافقت اللجنة الهيئة عليها. والواقع أن المادة (١٦) من اللائحة جاءت بأن يكون التقدير بموجب الظروف والقرائن المرتبطة بطبيعة نشاط المكلف، وبالتالي فإنه بافتراض وجود تلك الفروقات، من غير الصحيح إصرار الهيئة على احتساب نسبة تفوق ١٥٪ المحددة بناءً على ما جاء في اللائحة، وهو تجاوز لها، وبافتراض وجود تلك الفروقات، تطلب الشركة محاسبتها على أساس نسبة ١٠٪، وليس على أساس النسبة المبالغ فيها التي فرضتها الهيئة وأقرتها اللجنة في قرارها محل الاستئناف.

- بند غرامة تأخير السداد؛ حيث جاء استئناف الشركة قائماً على أساس أن القرار جاء بإخضاع فروقات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع بواقع ١٪ عن كل ٣٠ يوماً تأخير تُحسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد طبقاً للفقرة (١) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي، وبناءً على ما تضمنته المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية، والواقع أنه يوجد اختلاف واضح وجلي على حقيقة وجود تلك الضريبة بين موقف الهيئة وموقف المكلف على نحو ما جاءت عليه أسباب استئناف الشركة على البنود المعتبرة عليها، والذي نشأ عن تصور الهيئة بوجود فروقات المشتريات الخارجية، فجاء فرض الضريبة عليها دون مراعاة لموقف الشركة إزاءها، وبنسبة لا تتوافق مع المتطلبات النظامية حتى بافتراض استحقاقها، ولا يمكن تجاهل قيام الهيئة بتحديد تلك الفروقات والتقدير للضريبة عليها بعد مضي سنوات طويلة بعد تقديم الشركة لإقراراتها في مواعيدها النظامية، فضلاً عن أن فرض الضريبة في مثل حال الشركة بطريقة جزافية يتنافي مع قواعد العدالة، وليس من المقبول مع وجود ذلك الخلاف فرض غرامة التأخير عن كل ثلاثة يوًماً، واحتسابها من تاريخ الربط عليه في حين أن التأخير في الربط كان بسبب الهيئة، فلا ذنب للمكلف في امتداد تلك المدة لصدور الربط، لكي تُحسب من ضمن مدة التأخير التي تحتسب الغرامة عنها. كما لا يكون من المعقول أيضاً احتساب غرامة التأخير في مثل هذه الحالة لتكون أكبر من مبلغ الضريبة التقديرية التي احتسبتها الهيئة بمقدار ٤٥٪. ومما يجدر التنويه به أن هناك العديد من القرارات الاستئنافية التي تضمنت احتساب غرامة التأخير من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، ولذلك تطلب الشركة إعفاءها من غرامات التأخير عن السداد لما ذكرته من أسباب.

وحيث طلبت الدائرة من الهيئة الإجابة عما تضمنته مذكرة المستأنف بخصوص البنود محل الاعتراض، وحيث ورد للدائرة المذكورة الجوابية من الهيئة الواردة بتاريخ

١٧/٤٤٢٥، بخصوص ما طلب منها للرد على ما تضمنته لائحة استئناف الشركة المكلفة من أسباب للاستئناف إزاء البنود التي يعترض المكلف على ربط الهيئة في شأنها، فجاءت المذكورة الجوابية الواردة من الهيئة بتأكيد ما تراه من موقف لها بالقول بأن إقرار الشركة غير صحيح، وهذا بحد ذاته كافي في أحقيّة الهيئة في تعديل الإقرار أو إصدار ربط إضافي بالفروقات المستحقة؛ وذلك استناداً إلى المادة (٦٢) فقرة (ج) من نظام ضريبة الدخل، وذلك لعدم تقديم الشركة إقرارها بشكل صحيح فيما يتعلق ببند فروقات الاستيراد، لعدم إعداده بطريقة صحيحة. وأما بشأن عدم إعادة الربط على الشركة لعام ٢٠٠٤م، وعدم أحقيّة الهيئة في إجراء الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م، فإن الهيئة تستند إلى القرار الوزاري رقم (٢٠٠٥) وتاريخ ١٩/١٤١٧، الذي منح الهيئة الحق في إعادة الربط على المكلف دون التقيد بمدة محددة، وفقاً للفقرة (أولاً) منه. وأما بشأن عدم أحقيّة الهيئة بمحاسبة الشركة تقديرياً على الاستيرادات الخارجية للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م؛ حيث تتمسك الهيئة بصحة إجرائها استناداً إلى ما ورد في المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل؛ حيث كان من المفترض أن يفصح المكلف عن الاستيرادات ضمن إقراره، وأن وجود ملاحظة من الديوان العام للمحاسبة هو دليل على أن المكلف لم يصرح بها. وأما ما يخص الضريبة التقديرية عن فروق المشتريات الخارجية لعام ٢٠٠٤م، وصافي ربح فروق المشتريات الخارجية للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م، فالهيئة تتمسك بصحة إجرائها في فرض الضريبة التقديرية لعام ٢٠٠٤م، استناداً إلى القرار الوزاري رقم (٣٩٨/١) بتاريخ ٢٥/٢/١٤٢١. أما بالنسبة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٧م، فقد تمت معالجة الاستيرادات التي وردت بالبيان الجمركي التي لم يصرح عنها المكلف ضمن إقراراته بتحويلها أولاً إلى مبيعات بنسبة صافي ربح (٢٥٪)؛ وذلك استناداً إلى المادة (١٦) الفقرة (ج) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمادة (٥٧) الفقرة (٣) من ذات اللائحة، وحيث إن طبيعة نشاط الشركة هو خدمات وتركيب وصيانة أجهزة طبية، كما أن المبالغ التي تم إجراء الربط الإضافي عليها عبارة عن مواد طبية متعلقة بالنشاط؛ عليه تم تصنيفها من ضمن الأنشطة الأخرى طبقاً للبند (٩) من الجدول ضمن المادة (١٦) فقرة (٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وأما ما يخص غرامة التأخير، فقد تم فرضها بموجب ما نصت عليه الفقرة (أ) من المادة (٧٧).

وبعد الاطلاع على اللائحة الخاصة بالاستئناف المقدمة من الشركة المكلفة، وما كان من جواب للهيئة 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 المقدمة من الشركة المستأنفة تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً لما جاءت به 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 النظر في مجمل دفوع المستأنف، وما كان منها متعلقاً باستئناف المكلف واعتراضه على عدم جواز إعادة الربط على الشركة نظاماً لعام ٤٢٠٠٤م، وحيث إنه بعد التأمل في الأسباب التي أدت إلى قيام الهيئة بإعادة فتح الربط عن العام ٤٢٠٠٤م، والتي تبيّن من خلال سرد وقائع القرار محل النظر، وما كان من جواب للهيئة بشأن الاستئناف على ذلك البند، من أن الهيئة قد قامت بذلك الإجراء بناءً على ملاحظة من الديوان العام للمحاسبة وردت إلى الهيئة، أكّدت على وجود استيرادات باسم الشركة طبقاً لبيان الجمارك لعام ٤٢٠٠٤م، وهي أقل مما ورد بالحسابات بمبلغ (٤٥٣,٥٩٣) ريالاً، وحيث إن ما يحکم إعادة فتح الربط على المكلف هو ما كان متضمناً فيما جاء به القرار الوزاري رقم (٢٠٠٠) وتاريخ ١٩/١٧/١٤١٧هـ، باعتبار أنه الإطار المحدد للضوابط التي تنظم عملية إعادة فتح الربط عن العام ٤٢٠٠٤م، قبل صدور النظام الضريبي، وحيث إن الاستناد إلى وجود الملاحظات الواردة من الديوان العام للمحاسبة بخصوص عدم مطابقة بيانات الاستيرادات الموجودة لدى الجمارك مع ما ورد في حسابات المكلف، لا يكفي في حد ذاته لإقرار سلامة إجراء الهيئة بإعادة فتح الربط النهائي دون التقيد بمدة محددة؛ وذلك لأن القيام بمثل ذلك الإجراء بعد انتهاء مدة خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار من المكلف لا يكون إلا عند ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة عند إشعارها بالربط للمكلف، وحيث إن تلك المعلومات كانت متاحة للهيئة ولم تُكُن خفية عليها وقت إجراء الربط، وحيث لم يثبت أن المكلف قد قام بأي فعل يقصد منه التهرب من أداء الضريبة المتوجبة عند تقديم إقراره من خلال تلك المعلومة التي تدعى الهيئة أنها معلومة جديدة لم تكتشفها إلا بعد إخطار الديوان العام للمحاسبة بوجودها، وحيث إن مجرد الاستناد إلى وجود تلك الملاحظة لا يتربّع عليه إمكانية إعادة فتح الربط على المكلف في ذلك العام؛ لعدم انطباق ما أبأه ذلك القرار للهيئة من إجراء الربط الإضافي دون التقيد بمدة محددة، بالنظر إلى أن تلك المعلومة كانت متاحة للهيئة وقتها ولا يتوقف أمر معرفتها على وجود ملاحظة الديوان العام للمحاسبة بوجودها. وعليه، فإن الدائرة خلصت إلى تقرير عدم أحقيّة الهيئة في إعادة فتح الربط النهائي لعدم وجود المسوغ له، بالاستناد إلى القرار الوزاري المنوه عنه الذي ينظم القواعد المحددة لإعادة فتح الربط دون التقيد بمدة محددة، وهي أحوال وأوضاع لا تنطبق مع ما كان عليه حال الشركة على نحو ما سبق بيانه. وعليه، خلصت الدائرة إلى تقرير عدم صحة إجراء الهيئة في إعادة فتح الربط وتعديله بربط إضافي، والأخذ بما جاء به إقرار المكلف الذي تم على أساسه إشعار المكلف بقبوله النهائي.

وفيما يتعلق باعتراض المكلف بعدم أحقيّة الهيئة في إجراء الربط الضريبي للأعوام من ٤٢٠٠٥م وحتى ٤٢٠٠٧م، فقد تبيّن أن وجهة نظر الهيئة تستند في إعادة فتح الربط إلى ما تذكره من أن النظام الضريبي في الفقرة (ب) من المادة (١٦) يجيز لها مثل ذلك الإجراء؛ لأن الشركة قدّمت إقرارات غير مكتملة، بعد أن تأكّد ذلك من خلال ملاحظات الديوان العام للمحاسبة بخصوص وجود استيرادات لم تصرح عنها الشركة ضمن إقراراتها عند تقديمها للهيئة في مواعيدها النظامية. وبالتالي، فإن هناك

بيانات ومعلومات متعلقة باستيرادات الشركة لم تُكُن معلومة لدى الهيئة عند إجراء الربط الأصلي، وهو ما يجعل الهيئة ملزمة في إعادة فتح الربط عن الأعوام المذكورة بموجب ما قررته مواد النظام الضريبي.

وحيث كانت الإقرارات الضريبية للأعوام من ٢٠٠٥م وحتى ٢٠٠٧م، محكومة بما قرره النظام الضريبي واللائحة التنفيذية من أحكام منظمة للعملية وإجراء تعديل الربط، ويحيث جاءت المادة (٦٠/أ) صريحة في أن حق الهيئة في تعديل الربط يكون خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، ويحيث كان استناد الهيئة إلى ما جاء في الفقرة (ب) من تلك المادة غير منطبق على واقع الحال محل النزاع بالنظر إلى أن حق الهيئة في إجراء تعديل الربط خلال (١٠) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار عن السنة الضريبية متعلق في الحالة التي لم يقدم المكلف فيها إقراره أصلًا، أو إذا ثبت أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي، ويحيث كانت إعادة فتح الربط بعد انتهاء مدة السنوات الخمس المحددة بموجب النظام لمباشرة الهيئة لحقها في إجراء التعديل على الربط غير متوافقة مع الحالة محل النظر؛ لأن المعلومة التي تحصلت عليها الهيئة من الديوان العام للمحاسبة بخصوص فروقات الاستيرادات المرتبطة بالبيانات الجمركية للأعوام محل الخلاف لم تُكُن معلومة جديدة مجهولة عند إجراء الربط؛ حيث كان بإمكان الهيئة التتحقق منها قبل أن يخطرها الديوان العام للمحاسبة بوجود تلك الملاحظة المرتبطة بقيامه بوظيفته بمراقبة كفاءة الأجهزة الحكومية في تحصيل إيراداتها وانضباط مصروفاتها على النحو الذي يحدده نظام الديوان العام للمحاسبة، ويحيث لم يظهر من خلال فحص الدائرة للقرار الابتدائي، ولا ما كان من رأي للهيئة أثناء نظر النزاع أمام اللجنة الابتدائية وما جاء في المذكرة الجوابية للهيئة، توجيه التهمة إلى الشركة بإثباتها لما يشكل التهرب الضريبي على نحو تتجه فيه إرادة الشركة إلى قصد إخفاء تلك المعلومات. ويحيث كان الأمر كما ذكر، فإن إعادة فتح الربط لا تكون صحيحة أو متفقة مع ما قضى به النظام في المادة (٦٠/أ) التي يكون المتصل من قراءتها أن الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية يكون نهائياً إذا مضت مدة السنوات الخمس من نهاية الأجل المحدد لتقديمه، ما لم تباشر الهيئة دفعها في إجراء التعديل خلال تلك الفترة، أو إثبات وجود قصد التهرب الضريبي أو تقديم إقرار غير كامل، وذلك خلال (١٠) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار، ويحيث إن استقرار المراكز القانونية والمالية غاية أساسية أكدتها النظام بتقرير عدم تجاوز الهيئة لأجل السنوات الخمس لإعادة فتح الربط إلا في حالة وجود التهرب الضريبي، وربط ذلك أيضًا في مثل هذه الحالة في عدم تجاوز السنوات العشر لمباشرة الهيئة لحقها في إعادة الربط، ولأن إعادة فتح الربط بناءً على مثل تلك المعلومة التي لم تُكُن مجهولة لدى الهيئة على نحو ما سبق بيانه، لا تتحقق معها الغاية في استقرار المراكز المالية والقانونية للمكلفين، فضلًا عن عدم وجود ما يسند ذلك الإجراء مع ما يتفق مع نصوص النظام. وبناءً على ما تقدم، خلصت الدائرة إلى تقرير عدم أحقيّة الهيئة في إجراء إعادة فتح الربط عن الأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠٠٥م.

وأما فيما يتعلق بما جاء في القرار الابتدائي ضمن منطوقه ثانياً فيما يخص (المحور الثاني)، فإنه بالنظر إلى أنه قد خلص إلى رفض اعتراف المكلف على الضريبة المستحقة عن صافي ربح فروق المشتريات من الأعوام ٤٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م، وحيث قررت هذه الدائرة عدم صحة إجراء الهيئة في إعادة فتح الربوط للمكلف عن تلك الأعوام على النحو السابق بيانه، وحيث إن ما خلص إليه القرار الابتدائي من نتيجة في حق المكلف بإلزامه بضريبة أرباح تلك الفروقات، قد تم نقض الأصل الذي على أساسه توجّبت تلك المستحقات الضريبية على المكلف بموجب ما سيرد في منطوق هذا القرار بعد أن انتهت الدائرة إلى تقرير عدم صحة إعادة فتح الربوط للأعوام محل النزاع، من خلال ما تضمنه سرد وقائع وأسباب هذا القرار.

القرار:

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

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف/شركة ...، سجل تجاري رقم (...), ورقم مميز (...), ضد القرار رقم (٢)، لعام ٤٣٨٥، الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية في الرياض.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- فيما يتعلق باستئناف المكلف على إعادة فتح الربوط للأعوام من ٤٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م.

أ- قبول استئناف المكلف وتقرير عدم إعادة فتح الربوط للمكلف لعام ٤٠٠٤م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

ب- قبول استئناف المكلف وتقرير عدم إعادة فتح الربوط للمكلف للأعوام من ٤٠٠٥م حتى ٤٠٠٧م، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- قبول استئناف المكلف فيما يتعلق باستئنافه على بنود الضريبة المستحقة عن فروق المشتريات للأعوام من ٤٠٠٤م حتى ٢٠٠٧م، وعلى تحديد نسبة الربح المقدرة عن صافي فروق هذه المشتريات، باستصحاب ما قررته الدائرة في البند رقم (١) من منطوق هذا القرار بتقرير عدم إعادة فتح الربوط لتلك الأعوام، وسقوط غرامات التأخير لسقوط أصلها، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الشأن، للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

وصَلَّى اللهُ وَسَلَّمَ عَلَى نَبِيِّنَا مُحَمَّدٍ، وَعَلَى آلهِ وَصَحْبِهِ أَجْمَعِينَ.