

الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية(*)

الدكتور/ خالد بن عبدالعزيز بن عبدالله الرويس

الأستاذ المساعد بقسم القانون

كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك سعود

المملكة العربية السعودية

ملخص:

لم تشمل أحكام النظام الضريبي السعودي إخضاع جميع الدخول المحققة في المملكة للاستقطاع الضريبي، بل اختصت التكاليف الضريبية بفرضها على الدخول الشخصية للأفراد الأجانب من غير رعايا دول مجلس التعاون الخليجي، حيث تعتبر دخولهم خاضعة للضريبة عدا تلك المتولدة من الأجور والرواتب وما في حكمها. كما تناولت أحكام الضريبة أيضاً أرباح الشركات الأجنبية المتحققة من أعمال ونشاطات تمت داخل المملكة فجعلتها محلاً للاستقطاع الضريبي، في حين تكون الشركات التي تتبع بجنسيتها إحدى دول مجلس التعاون الخليجي خاضعة للضريبة في الجزء الخاص بنصيب الشركاء الأجانب فيها، أما الشركاء التابعون في رعايتهم إلى إحدى جنسيات دول مجلس التعاون الخليجي، فيخضعون لأداء فريضة الزكاة الشرعية مساواةً لهم مع السعوديين، فيتم الربط الزكوي على نصيب كل منهم، على أن تقدير ذلك الوعاء الضريبي عن طريق الحسابات التي يقدمها المكلف دفع الضريبة من خلال إقراره السنوي، قد لا يكون مقنعاً للإدارة الضريبية بعد فحصها، فتعتمد هذه الأخيرة بعد مراجعة ذلك الإقرار ومرفقاته من بيانات وحسابات ووثائق أخرى، إلى إجراء الربط الضريبي بناءً على فحصها ومراجعتها، وتصدر قرارها بالربط الضريبي

(*) أجزى البحث بتاريخ ٢٠٠٤/٣/٣ م.

وتقدير مبلغ الضريبة الواجب أدائه وما قد يصاحبه من غرامات لمخالفات ضريبية ارتكبتها المكلف، الأمر الذي قد يدفع المكلف إلى الاعتراض على قرار الربط الضريبي الذي أصدرته مصلحة الزكاة والدخل (الإدارة الضريبية) من جهة، كما أن ذلك المكلف قد يطعن في تحقق المخالفة الضريبية الموجبة للغرامة من جهة أخرى. وأياً ما كان الأمر فإن الاعتراض على قرار الربط الضريبي أو وجود المخالفة الضريبية سيكون منظوراً من قبل لجنة ابتدائية تفصل في موضوع الاعتراض على الربط الضريبي فتصححه بالتعديل أو الإلغاء أو تأييده. كما أنها ستحقق في مدى نظامية فرض الغرامة فتصدر قرارها في هذا الشأن، على أن لأطراف المنازعة الضريبية، مصلحة الزكاة والدخل أو المكلف، حق الاعتراض بالاستئناف ضد قرار اللجنة الابتدائية أمام اللجنة الاستئنافية المختصة بنظر ذلك الاعتراض على القرار الابتدائي. وتخلص الدراسة في النهاية إلى بيان طبيعة القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية، ومستقبل الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية في ضوء توجه المنظم السعودي لضم اختصاص اللجان ذات الاختصاص القضائي، تحت مظلة مؤسسات القضاء الرسمي.

المقدمة:

يشكل نظام ضريبة الدخل الصادر عام ١٣٧٠هـ ولائحته التنفيذية والقرارات الصادرة عن وزير المالية استناداً إلى سلطته واختصاصه بموجب أحكام ذلك النظام ولائحته، المرجعية الأساسية في تحديد القواعد الرئيسية التي يقوم عليها البناء النظامي للضريبة في المملكة، وذلك من حيث بيان الأحكام المرتبطة بالعلاقة الضريبية التي تجمع بين الإدارة الضريبية والخاضعين للضريبة في كل ما يخص التعامل الضريبي والمعالجة الضريبية وإنهاءها بجبايتها من المكلفين. إضافة إلى ما تتضمنه تلك القواعد من أحكام متعلقة بإجراءات نظر المنازعات الضريبية من قبل اللجان الضريبية المختلفة، وما قد يكون من طعن واعتراض على قراراتها التي تفصل في الخلافات الناجمة عن تطبيق النظام الضريبي بين مصلحة الزكاة والدخل باعتبارها الإدارة الضريبية، والمكلفين دفع الضريبة، سواء ما تعلق منها بالاختلاف حول تقدير الوعاء الضريبي الخاضع للاستقطاع، أو نظامية الغرامات التي تفرضها الإدارة الضريبية عند تقدير تحقق المخالفة الضريبية في حق المكلفين أحكام الضريبة

من خلال العلاقة التي تجمع بينهما، أو غير ذلك من النزاعات التي يكون مدارها حول تطبيق الأحكام الخاصة بالقواعد الضريبية والمنظمة لمركز المكلفين أمام الإدارة الضريبية عند إجرائها للربط الضريبي وتقرير الاستقطاع بناء عليه.

وعلى الرغم من أهمية وآثار النظام الضريبي الذي يحكم المعالجة الضريبية على الأداء الاقتصادي وتوجهاته في شتى مناحي أنشطته المختلفة، فإن الدراسات القانونية المتخصصة في النظام الضريبي السعودي لم تحظ بقدر يماثل أهميتها قياساً على الدراسات الأخرى التي تناولت الشأن التجاري أو الاقتصادي سواء كان ذلك من وجهة النظر القانونية أو الاقتصادية.

وبناء على هذا فإننا سنتناول عبر الطرح القانوني لبعض المسائل الضريبية المثارة في هذه الدراسة، بيان الأحكام المرتبطة بها بالعرض والبسط معتمدين في ذلك على القليل جداً من الكتابات القانونية المعالجة لموضوعات الضريبة في المملكة، التي يعلم بندرتها المختصون والمهتمون بهذا الفرع من الدراسات القانونية، ومستفيدين في بحثنا هذا من بعض القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية بمناسبة النزاعات التي تجمع بين المكلفين والإدارة الضريبية.

ونحن بدراستنا هذه لا نزعم أننا إزاء معدوم فأوجدناه، أو موجود فكشفناه بل حسبنا في بحثنا هذا أن يشكل إضافة إلى النزر اليسير من الكتابات القانونية المتخصصة في هذا الشأن الضريبي في المملكة، لكي يكون ذلك مستحثاً لمن بعدنا لولوج هذا الفضاء المهم من الدراسات القانونية.

لأجل هذا فإن نطاق بحثنا هذا سيتشكل من قسمين نتناول في الأول منهما تحديد الدخول الخاضعة لأحكام الضريبة والاستقطاع الضريبي الخاص بكل منها. ونتعرض بعد ذلك في القسم الثاني إلى المسائل المتعلقة بالاختصاص بنظر المنازعات الضريبية التي تجمع بين المكلفين دفع الضريبة والإدارة الضريبية في المملكة.

أولاً- الدخول الخاضعة للضريبة والاستقطاعات الخاصة بكل منها

لا يُخضع النظام الضريبي السعودي لأحكامه جميع المقيمين أو المنشآت العاملة في المملكة؛ لذلك فإن المناسب هنا تحديد الأشخاص والمنشآت المكلفين أداء الضريبة، الذين تكون دخولهم محلاً للاستقطاع الضريبي. ثم نتعرض بعد ذلك لبيان نسب الاستقطاعات التي تختلف بين دخل وآخر؛ إذ إن النظام الضريبي المطبق حالياً لا يأخذ بنظام الضريبة النسبية الموحدة في سعرها.

أ - المكلفون بأداء الضريبة:

من أجل تحديد الأشخاص المكلفين أحكام الضريبة السعودية، فإن من الملائم في هذا المقام، التذكير ابتداءً بأن المبادئ الرئيسية التي تقوم عليها أحكام التنظيم الضريبي السعودي لا تختلف خطوطها العريضة عن القواعد المعروفة في التشريعات المقارنة. ولكنها قد تأتي على تفاصيل مرتبطة بمعالجة خاصة لأوضاع اقتصادية أو اجتماعية.

وإذا كان مبدأً عمومية الضريبة يقتضي سريانها على دخول جميع المكلفين أداءها دونما اكتراث لاختلاف الجنسية التي ينتمي إليها المكلف أو ديانته، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي الصادر عام ١٣٧٠هـ والمطبق حالياً استبعد بعد تعديله في العام ١٣٧٦هـ تطبيقه على السعوديين والشركات السعودية المؤسسة في السعودية التي يكون جميع الشركاء فيها سعوديون. غير أنه أخضعهم في مقابل ذلك لأداء الزكاة الشرعية.

وقد أدى مثل هذا الأمر إلى إشارة بعض الكتاب بالقول: إن النظام الضريبي السعودي فريد في بابه من حيث فرضه الضريبة على غير السعوديين، في حين لا يكلف السعوديين إلا دفع الزكاة الشرعية، وهو ما يعد خروجاً على قاعدة عمومية الضريبة التي تعد من أهم القواعد التي يتشكل منها الهيكل والبناء الضريبي لأي تشريع في هذا الموضوع^(١).

(١) عبدالكريم علي الرمحي، الملامح الرئيسية لنظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض، العدد ٢٧، محرم ١٤٠١هـ، ص ٢٩.

والحقيقة أن إخضاع السعوديين للزكاة لابد أن يقابله فرض ضريبة دخل على غيرهم من الأجانب؛ وذلك لأن مثل هذا الوضع سيضمن، على الأقل، صورة من صور التكافؤ في المعاملة وتحقيق العدالة؛ إذ إنه يصعب عملاً إخضاع الأجانب لفريضة الزكاة؛ ذلك لأنهم إما أن يكونوا مسلمين يتعذر حصر أموالهم في الخارج لحساب الزكاة، أو أنهم غير مسلمين فلا يكونون أصلاً مكلفين أحكام الزكاة الشرعية.

ولكن ذلك لا يعني تساوي الزكاة مع الضريبة لاختلاف حساب وعاء كل منهما عن الآخر ونسبة الاستقطاع منهما والأهداف المرجوة من فرض كل منهما^(١).

ومع ذلك فإنه مهما كانت مسوغات اختلاف طريقة حساب الوعاء الخاضع للاستقطاع الزكوي عن تلك التي يحسب على أساسها الاستقطاع الضريبي، وعدم تماثل نسب تلك الاستقطاعات المختلفة فإن ذلك سيؤدي إلى تصور مناقضة مثل هذا الوضع لمبدأ العدالة الضريبية والمساواة بين المكلفين أمام القانون الضريبي. ولذلك كانت مسألة التفاوت بين سعر الزكاة وسعر الضريبة في المملكة محلاً لكثير من التساؤلات في أثناء المفاوضات التي تمت من أجل انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية. (T.W.O)؛ إذ إن تقرير السعر للزكاة باعتباره (٢,٥٪) بينما سعر الضريبة في الدخل الخاضعة للاستقطاع الضريبي أكثر من ذلك بكثير، وهو ما جعل الآخرين يظنون أن هذا الاختلاف في المعاملة في المملكة، معزو إلى نزعة تفضيلية لتمييز السعوديين على غيرهم من المستثمرين العاملين في المملكة. وقد كان الرد على مثل ذلك التساؤل فيما يبدو، مؤسساً على كون السعر المحدد للاستقطاع الزكوي مفروض بموجب قواعد شرعية لا يمكن حيالها التغيير. إضافة إلى أن تقدير

(١) لم نلمح في دراستنا هذه مناسبة التوسع في طرح الفروقات بين الزكاة والضريبة. لخروجها عن موضوع اهتمامنا في المسائل المثارة في هذا البحث. بيد أن من المهم التنويه بأن إيرادات الزكاة في المملكة العربية السعودية لا تعتبر من الإيرادات العامة التي تخصص فيما بعد للنفقات العامة للدولة والموجهة لمصروفات أي مرفق من مرافقها. ولذلك فإن حصيلتها تدفع لمصلحة الضمان الاجتماعي التي تتولى صرفها على مستحقيها الشرعيين.

الوعاء الخاضع للاستقطاع الزكوي مختلف عن الوعاء الخاضع للاستقطاع الضريبي. ويكفي للتدليل على ذلك التذكير بأن الاستقطاع الزكوي يكون متعيناً حتى وإن كانت النتيجة المالية السنوية لأدائه مظهرة لخسائر تكبدتها الشركة؛ ذلك لأن الزكاة لا تشمل في وعائها الربح فقط، بل تشمل في وعائها البضائع والأصول الرأس مالية المتداولة حتى وإن كان المركز المالي للمنشأة قد تأثر بتلك الخسائر المتحققة^(١). في حين أن الضريبة لن تستقطع إلا بعد أن تظهر نتيجة الربط الضريبي ربحاً حققته المنشأة من خلال ما تكشف عنه حسابات المنشأة، كما أن هذا الربح الذي يشكل وعاء الضريبة، قد يكون مجنباً من الاستقطاع الضريبي باعتباره مستفيداً من الإعفاء الضريبي إذا كان النظام الضريبي يجيز ترحيل الخسائر المتحققة في سنوات سابقة-لمدة تختلف التشريعات في تحديدها - وذلك من أجل إطفاء تلك الخسائر بإيقاف الاستقطاع الضريبي حتى تغطية تلك الخسائر أو جزء منها عند حلول المدة التي لا يمكن بعدها ترحيل الخسائر لسنوات لاحقة.

على أننا لا بد أن نذكر هنا، بأنه بعد صدور الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي، التي تتضمن أحكامها توحيد معاملة الرعايا والشركات المنتمية إلى جنسيات دول المجلس، أصبح الأشخاص والشركات والمنشآت التابعة بجنسيتها إلى إحدى دول المجلس خاضعين لفرائض جباية الزكاة المطبقة في المملكة. وفي حال وجود شركاء آخرين من غير جنسيات دول المجلس في تلك الشركات فإن معاملتهم تخضع لأحكام ضريبة الدخل^(٢).

(١) انظر في تفصيل هذه المسائل، سلطان محمد السلطان، الزكاة أحكام وتطبيق، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، ط١٤١٧هـ، ص ٥٠ وما بعدها. وانظر كذلك عبدالعزيز العلي النعيم، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية، دار الاتحاد العربي للطباعة، القاهرة، ١٩٧٤، ص ١٠٨ وما بعدها.

(٢) قرار وزير المالية رقم ٧١٩/٣ في ١٠/٤/١٤٠٥هـ. لا بد من الملاحظة هنا أن أوامر ملكية سابقة على تأسيس مجلس التعاون لدول الخليج العربية كانت تقضي بمعاملة الأفراد من رعايا تلك الدول بمثل ما يعامل به السعوديون بشأن فريضة الزكاة. والجديد في قرار وزير المالية يتمثل في حقيقة الأمر في توحيد معاملة الشركات التي تتمتع بجنسية إحدى دول المجلس بما يماثل المعالجة الضريبية أو الزكوية للشركات السعودية.

فالأشخاص الذين تخضع دخولهم للاستقطاع الضريبي في المملكة، هم الأفراد من غير السعوديين والخليجيين الذين يتحصلون على دخول ناشئة من استغلال رؤوس أموالهم واستثمارها في أي نشاط يدر عليهم ربحاً من جراء توظيف أموالهم المنقولة أو غير المنقولة في أية عملية أو صفقة مهما كان نوعها. والفئة الثانية من الأفراد الذين تخضع دخولهم للضريبة في المملكة، هم أولئك الأجانب من غير رعايا دول مجلس التعاون الخليجي ممن يمارسون أعمالاً حرفية أو مهناً حرة متى ما كانوا متحصلين على تلك الدخول من خلال أدائهم لأعمالهم المهنية أو الحرفية داخل المملكة باستقلالية ودونما خضوع أو إشراف من الغير من خلال علاقة بآخرين تظهر فيها تبعيتهم لهم يكون منشؤها عقد عمل يجعل معه أولئك المهنيين أو الحرفيين في حكم العمال الأجراء.

وعلى ذلك فإن الدخول الشخصية التي يتحصل عليها الأفراد الأجانب من غير رعايا دول مجلس التعاون الخليجي من خلال ما يقدمونه من أعمال لأرباب أعمالهم، والمتمثلة في الرواتب والأجور والمكافآت وما في حكمها، لا تخضع للاستقطاع الضريبي^(١).

والفئة الثالثة من الأشخاص الذين تخضع دخولهم للضريبة في المملكة تتمثل في الشركاء الأجانب من غير مواطني دول مجلس التعاون الخليجي في الشركات المتمتعة بجنسية إحدى دوله، على أن يتم التعامل مع الشركاء التابعين لرعاية دول المجلس في تلك الشركات بإخضاع نصيبهم لفريضة الزكاة؛ بيد أنه في حالة الشركة التي لا تتمتع بجنسية إحدى دول المجلس فإن الضريبة

(١) لعل من الجدير بالتنويه هنا، التذكير بأن مرسوماً ملكياً صدر في عام ١٤٠٨هـ يتضمن إعادة فرض الضرائب على الدخل الشخصي من رواتب وأجور غير أنه ألغي قبل بدء سريانه، كما أن مشروع نظام ضريبة الدخل الجديد تضمنه نصاً بفرض الضريبة على الدخل الشخصي لغير السعوديين مرة أخرى، بيد أن مجلس الشورى في دورة انعقاده في عام ١٤٢٣/١٤٢٤هـ قرر عدم الموافقة على فرض تلك الضريبة.

ستكون هي المفروضة على أرباح هذه الشركة متى ما زاولت نشاطها في المملكة، وذلك حتى وإن كان ضمنها شركاء ينتمون بجنسيتهم إلى إحدى دول المجلس؛ إذ إنها ستعامل ضريبياً باعتبارها شركة أجنبية متمتعة بشخصية قانونية مستقلة عن الشركاء فيها.

ويلاحظ أنه في حالة اتحاد عدة شركات لتنفيذ مشروع معين في شكل (كونستوريوم)، فإن مثل ذلك الوضع لا يؤدي إلى نشأة شخصية معنوية جديدة لذلك التجمع أو الاتحاد فيما بين الشركات. وعلى ذلك فإن المعاملة الضريبية من قبل مصلحة الزكاة والدخل استقرت على استقلال المعالجة الضريبية لوضع كل شركة في ذلك (الكونستوريوم). أي أن ذلك التجمع من الشركات القائم من أجل تنفيذ مشروع معين لن يعامل ضريبياً على أساس النتيجة النهائية لمجموع أعماله باعتباره وحدة مستقلة ضريبياً، بل سيفرز نصيب كل شركة على حدة^(١). وإن حدث وقدمت حسابات موحدة للمشروع توضح وتحدد لكل أطراف أعضاء ذلك الكونستوريوم، ما يقوم به أحدهم من عمل وما يكسبه من جراء ذلك، فإن مثل هذا الوضع لا يعدو كونه تنظيمياً داخلياً يوضح علاقة الأطراف فيما بينها دون أن يعتد به في حساب الضرائب^(٢). وعلى ذلك فإن الشركات السعودية أو الخليجية الداخلة في مثل هذا (الكونستوريوم) ستخضع للزكاة الشرعية، في حين ستفرض ضريبة الدخل على أرباح غيرها من الشركات^(٣)، مع ملاحظة أنه عند وجود مثل ذلك (الكونستوريوم) فإن

(١) وهذا هو الاتجاه الذي تأخذ به اللجان الضريبية التي تؤسس رفضها على عدم معاملة (الكونستوريوم) ضريبياً كما لو كان كياناً مستقلاً. على اعتبار أن ذلك (الكونستوريوم) ليس له ذمة مالية منفصلة عن ذمة كل شركة مكونة له مما يجعل الربط الضريبي متعيناً على نصيب كل شركة على حدة لاستقلالها بذمة خاصة بها. انظر في هذا الشأن مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (٦٤) لعام ١٤١٩هـ.

(٢) عبدالله علي المنيف و عبدالرحمن إبراهيم الحميد ومحمود إبراهيم عبدالسلام، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة، عمادة شؤون المكتبات بجامعة الملك سعود، الرياض ١٤١٠هـ، ص ١٩٧.

(٣) انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (٤٣١) لعام ١٤٢٣هـ.

الشركاء الأجانب في إحدى الشركات الخليجية المشكلة له سيعاملون ضريبياً في حين سيخضع شركاؤهم من رعايا دول مجلس التعاون الخليجي للربط الزكوي على نصيبهم على نحو ما قدمنا.

وعلى ذلك فإننا يمكن أن نستخلص مما سبق بسطه أنه إضافة إلى دخول الأفراد الشخصية المتولدة من غير الرواتب أو الأجور وما في حكمها لمن هم منتمون لغير الجنسيات المستثناة من الربط الضريبي بحسب ما أشرنا إليه، فإن فئة أخرى من الدخول تشكل وفق نظام ضريبة الدخل في المملكة وعاءً ضريبياً تقتطع منه الضريبة. ويتشمل هذا الدخل في أرباح الشركات الأجنبية أو الشركاء الأجانب في الشركات المنتمية بجنسيتها إلى إحدى دول مجلس التعاون الخليجي.

وإذا كان تبني النظام الضريبي السعودي لمبدأ إقليمية الضريبة أو مكانيتها، يشترط لسريان الضريبة على تلك الدخول أو الأرباح للأفراد أو الشركات الخاضعة لها، تحققها من مصادر وإيرادات تكون المملكة محلاً لها، فإن هذا يعني أن المنشآت التي تعمل في الخارج فقط سواء كانت مملوكة لمواطنين سعوديين أو أجانب مقيمين في المملكة، لن تخضع لضريبة الدخل على الأرباح الناشئة عن أنشطتها. لكن المنشآت الأجنبية التي تمارس أعمالها داخل المملكة وخارجها في آن واحد ستخضع للاستقطاع الضريبي بخصوص دخلها المتحقق في المملكة فقط حتى وإن كان الشركاء منتمين بجنسيتهم إلى إحدى دول مجلس التعاون الخليجي^(١)، دونما اعتبار للشكل القانوني أو الوجود المادي لتلك المنشأة التي تمارس النشاط داخل المملكة سواء اتخذ شكل فرع للمنشأة أو استقل عن تلك الشركة بكيان قانوني اقتضته طبيعة النشاط أو حتمته مثالية الانتفاع الاقتصادية في الاستثمار باتخاذ هذا الشكل أو ذاك. وبعبارة أخرى فإن مفهوم المنشأة الممارسة للنشاط داخل المملكة لا يقتصر

(١) راجع عبدالله إبراهيم الدوسري، المشاكل العلمية لتحديد الوعاء الضريبي لأرباح الشركات في المملكة العربية السعودية، بحث مقدم لمعهد الإدارة العامة بالرياض، ١٤١٤هـ، ص ٢٧.

على صورة المكان الثابت الذي تزاوّل أو تدار من خلاله كل أو بعض أعمال ذلك الفرع للمنشأة أو الشركة الأجنبية، بل يتعدى ذلك ليشمل جميع أشكال وأنماط النشاط الذي يمارسه ذلك الفرع باعتباره وحدة مستقلة يقوم بمزاولة عملياته وأنشطته ومشروعاته داخل المملكة سواء قام بإجراء العقود وإبرامها بنفسه أو وجد من يمثله للقيام بها^(١).

وعلى أساس تطبيق أحكام إقليمية الضريبة استبعدت مصلحة الزكاة والدخل منذ عام ١٤٠٧هـ، احتساب الإيرادات المتحصلة من عمليات الإيداع والإقراض التي تقوم بها البنوك ومؤسسات الإقراض والتمويل الأجنبية، إذا لم يكن لها فروع أو مكاتب أو ممثل مقيم في المملكة. وذلك بناء على الرأي القانوني الذي اعتمده وزير المالية بعد تأييد هذا التوجه من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي تأسيساً على أن تلك العمليات لا تعتبر من قبيل ممارسة النشاط داخل المملكة فلا يخضع الإيراد المتحقق عنه بالنسبة للبنك أو المقرض الأجنبي لفريضة ضريبة الدخل^(٢).

ولعل من المناسب في شأن إقليمية الضريبة في المملكة التذكير بما تثيره مسألة عقود التوريد من إشكالات قانونية تتعلق بمدى خضوع تلك العقود للضريبة؛ إذ كانت المعالجة الضريبية لها قبل صدور قرار وزير المالية رقم ٢١٩٧/٤ في ١٤١١/٣/٢٦هـ، متمثلة في إخضاع عقود التوريد المبرمة مع شركات أجنبية

(١) انظر في هذا الشأن قرار وزير المالية رقم ٦٧٩٩/٤ في ١٣٩٤/٥/٢٠.

(٢) قرار وزير المالية رقم ١٥٢١ في ١٤٠٧/٧/٢٢هـ. يبدو أن مثل هذا التوجه في إعفاء تلك الإيرادات المتحصلة من عمليات الإيداع المصاحبة للإقراض أو الفائدة من الإقراض نفسه قد أملت مصلحة اقتصادية اقتضتها الرغبة في تحسين الظروف التي تستطيع معها المنشآت في المملكة الحصول على قروض لتمويل مشروعاتها دون إلجائها بطريق غير مباشر إلى البنوك المحلية فقط التي يمكن أن تكون تكاليف الاقتراض منها مرتفعة ومرهقة للمنشآت العاملة في المملكة. قارن في هذا الموضوع رأي د. محمود عاطف البناء، نظام الزكاة والضرائب في المملكة، دار العلوم، الرياض ١٤٠٣هـ، ص ٣٧٠ و ٣٧١.

بكامل قيمتها للضريبة إذا ما صاحبها داخل المملكة أي ممارسة لعمل مرتبط بذلك العقد لحساب الجهة المتعاقد معها، تطبيقاً لمبدأ وحدة العقد الذي أخذ به لتخريج إخضاع كامل قيمة العقد للضريبة. وذلك تأسيساً على أن نظام ضريبة الدخل عندما اشترط تحقق مصدرية الدخل من المملكة وممارسة النشاط داخل المملكة لإخضاع مثل تلك العقود للضريبة، لم يستوجب لحصول الممارسة داخل المملكة تحقق أداء كامل أعمال العقد بالمملكة بل يكفي أداء أي عمل مرتبط بالعقد، أو جزء منه، داخل البلاد. في حين أن العقد إذا لم يتضمن إلا مجرد عملية التوريد والتسليم في المملكة في ميناء الوصول فإنه لا يخضع للضريبة نظراً لعدم الممارسة لأي عملية داخل حدود المملكة كأعمال النقل والتركيب وغيرها، وذلك بحسب ما نظمته الأمر الوزاري رقم ١٩٠٦/٤ في ١٥/١/١٣٨٩هـ وأكدته الأمر الوزاري الإلحاقى له رقم ٣٥٢٤/٤ في ١١/٤/١٤٠٦هـ.

وقد أفضت تلك المعالجة الضريبية لعقود التوريد إلى ظهور صعوبات متعددة تمثلت في أشد صورها في بعدها الاقتصادي. حيث أدى فرض الضريبة على ذلك النحو في الواقع العملي، إلى زيادة التكاليف في تلك العقود بتحميلها أعباء الاستقطاع الضريبي من قبل الشركات الموردة على الجهات المستوردة سواء كانت جهات حكومية أو غيرها^(١). إضافة إلى أن تطبيق الضريبة على

(١) ينبغي التنويه هنا بأن الجهات الحكومية ملزمة بحجز القسط الأخير من قيمة المقابلة إلى أن يصفى المكلف حسابه عند ختام التعهد أو المقابلة مع إلزام الجهات الحكومية بتزويد مصلحة الزكاة والدخل بصورة رسمية من العقود المبرمة مع المقاولين أو المتعهدين لمحاسبتهم بموجبها. تعميم وزير المالية رقم ١٣/١/٤/٦٠٠٦ لعام ١٣٨٠هـ. ولا يختلف هذا الحال كثيراً عما هو الشأن في القطاع الخاص، حيث يلزم به المقاولون والمتعهدون والأفراد السعوديون وغير السعوديين ممن يبرمون عقوداً مع أي من جهات القطاع الخاص من شركات أو مؤسسات أو أفراد سعوديين أو أجانب مع وجوب تزويد المصلحة بنسخة من تلك العقود مع حجز عشرة بالمئة من قيمة العقد أو الأعمال المنفذة لحين إبراز شهادة المصلحة ببراءة مركزه الضريبي أو الزكوي، وذلك من أجل تحصيل تلك المستحقات الضريبية أو الزكوية. قرار وزير المالية رقم ١٢٠٥ في ٢٨/٥/١٤١٨هـ.

إجمالي قيمة العقد استناداً إلى مبدأ وحدة العقد، سيكون فيه، بلا شك، إجحاف محقق على بعض المكلفين الذين لا يشكل مجموع الأعمال الأخرى المصاحبة للتوريد بالنسبة لهم سوى مقدار ضئيل من قيمة العقد.

لأجل ذلك صدر قرار وزير المالية المشهور في بابه ذي الرقم ٢١٩٧/٤ في ٢٦/٣/١٤١١هـ لتنظيم المعالجة الضريبية لعقود التوريد. حيث أصبحت الضريبة، حالياً بموجب ذلك القرار، مقصورة فقط على قيمة الأعمال المصاحبة لتوريد الآلات أو المعدات أو الأجهزة، كأعمال التركيب والتشغيل والصيانة والتدريب وغيرها، وذلك بشرط توضيح قيمة المواد الموردة وتعيينها بصورة محددة ومستقلة عن قيمة غيرها من الأعمال والأشغال التي تنجز داخل المملكة. أي أن وعاء الضريبة في هذه الحالة سيكون هو صافي أرباح تلك العقود بعد حسم قيمة المواد الموردة وتكاليف شحنها والتأمين عليها وغيرها من المصروفات الملازمة لإنجازها. وذلك من خلال الحسابات النظامية المدققة من محاسب قانوني.

وفي حالة عدم قيام المكلف بتقديم حساباته النظامية المعتمدة لتلك العقود، فإن المعالجة الضريبية لعقود التوريد بحسب الفقرة (ب) من القرار الوزاري المشار إليه، تقضي بربط الضريبة على أساس التقدير الجزافي لقيمة تلك الأعمال المنفذة في المملكة بواقع (١٥٪) من قيمتها كأرباح تقديرية مشكلة لوعاء الضريبة.

غير أنه في حالة عدم القدرة على تحديد قيمة المواد المستوردة بصفة مستقلة عن قيمة الأعمال المنفذة في المملكة، فإن تقديرها يكون بما يوازي (١٠٪) من القيمة الإجمالية للعقد عن كل عمل أو نوع من النشاط المصاحب للتوريد؛ بحيث تحدد الأرباح عن تلك الأعمال المقدرة بنسبة (١٥٪) من قيمتها التقديرية فتكون هي الوعاء الضريبي الخاضع للاستقطاع.

ولا تزال مشكلات عقود التوريد المرتبطة بالتعامل الضريبي معها مثاراً للجدل بين مصلحة الزكاة والدخل والمكلفين الذين ينازعون في تقدير قيم تلك الأعمال المصاحبة للتوريد عند عدم وضوحها في نظر المصلحة وتقرير هذه الأخيرة إجراء الربط الضريبي عليها بطريقة التقدير الجزافي الذي لا يرى فيه المكلف مصلحته.

ولا يفوتنا هنا التذكير بموقف اللجان الضريبية الذي نراه سليماً، عندما لم تستجب لطلبات المكلفين ضد الإدارة الضريبية في اعتراضاتهم واستئنافاتهم بخصوص منازعاتهم في عقود التوريد المتعلقة بتقدير قيمة الضريبة على كامل قيمة العقد وما يصاحبه من أعمال سابقة على سريان القرار الوزاري الأخير المنظم للتعامل الضريبي مع عقود التوريد. وذلك تأسيساً منهم، أي المكلفين، على اعتبار أن ذلك القرار الوزاري قد جاء كاشفاً ولم يأت منشئاً لقاعدة جديدة في التعامل والمعالجة الضريبية لعقود التوريد؛ إذ إن مضمون ذلك القرار - بحسب رأي بعض المكلفين - ما هو إلا التفسير لما كان مفترضاً أن يكون بشأن تحديد إقليمية الضريبة ومفهوم شرط الممارسة اللذين يقصدهما النظام. الأمر الذي يجعل إعادة الربط الضريبي على تلك العقود أمراً ممكناً خصوصاً أن ذلك القرار الوزاري نفسه قد نص على أن الرغبة في تحقيق العدالة عند فرض الضريبة على هذا النوع من النشاط، هي التي دفعت لتنظيم المعالجة الضريبية له على صورة أخرى ينتفي فيها الإجحاف ببعض المكلفين الذين لا تشكل لديهم الأعمال الأخرى المصاحبة للمواد المستوردة سوى نسبة ضئيلة من حجم العقد. حيث أكدت اللجان الضريبية في أكثر من مرة ما يفيد بأن تدارك المنظم الضريبي لوضع عقد التوريد ومعالجته من الناحية الضريبية، والعدول عن اتجاه أو حل تشريعي إلى آخر، لا يعد في حد ذاته منشئاً لحق المكلفين الذين أجري عليهم الربط الضريبي بموجب أحكام ذلك التشريع النافذ وقت إجراء الربط الضريبي على الواقعة المنشئة للضريبة والمتعلقة هنا بعقد التوريد وما قد يصاحبه من أعمال، حتى وإن نص القرار المنظم لتلك المعالجة الضريبية على أن من بواعث صدوره وتقريره لهذه المعالجة الجديدة ما لاحظته من الإجحاف الذي يلحق ببعض المكلفين الذين لا تشكل الأعمال المصاحبة لعقد التوريد لديهم إلا نسبة قليلة من مجموع قيمة العقد، وأنه يريد من هذه المعالجة الضريبية الجديدة تحقيق نوع من العدالة والإنصاف عند التعامل الضريبي لمثل ذلك العقد^(١).

(١) انظر في هذا المعنى مثلاً، قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (٥٣) لعام ١٤١٩هـ، وكذلك قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٦٣) لعام ١٤١٩هـ.

حيث أكدت اللجان في قراراتها بشأن تلك الطعون المثارة من المكلفين أن القاعدة في تطبيق القوانين عموماً والضريبية منها خصوصاً، سريانها ونفاذها بعد صدورها صحيحة إعمالاً لمبدأ الأثر الفوري والمباشر للقانون. وإن كان ذلك القرار الوزاري قد عدل في شأن عقود التوريد من تفسير واسع إلى تفسير ضيق لمعنى إقليمية الضريبة والممارسة، فإن ذلك يأتي منسجماً مع نصوص مواد النظام الضريبي الذي منح وزير المالية جميع الصلاحيات والسلطات لتفسير وإصدار القرارات اللازمة لتنفيذ أحكام النظام. خصوصاً أن القرار الوزاري لم يرد فيه ما يجيز تطبيقه بأثر رجعي. ومن المعلوم أن الأساس في تحديد دين الضريبة هو الرجوع إلى القانون المعمول به حين تحقق الواقعة المنشئة له. فإذا صدرت قاعدة جديدة بعد حصول الواقعة المنشئة للضريبة تقرر رفع سعر الضريبة أو الإعفاء منها أو تعديل الطريقة التي يحسب على أساسها الوعاء الضريبي لها مثلاً، فإن الضريبة تظل محكومة بموجب النصوص في القانون القديم ما لم ينص واضح القانون على تطبيقها بأثر رجعي. بيد أنه ينبغي ملاحظة أنه عند إرادة واضع القانون أعمال أثره على الماضي على سبيل الاستثناء، فإن هذه الرجعية ستنحصر في مثل هذه الحالة على الجانب المالي الضريبي الصّرف دون امتداد إلى الفضاء الجنائي من القانون الضريبي. إذ سيصطدم اعتبار المكلف مسؤولاً جنائياً في مثل هذه الحالة الاستثنائية مع قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات التي ستنتطبق حينئذٍ بتمامها على الجانب الجنائي في النظام أو القانون الضريبي^(١). وهذا هو مفهوم ما أكدته الأوامر الوزاري الإلحاق رقم ٤٦٥٦/٣ بتاريخ ١٤١٥/٧/٢هـ. الذي تضمن صيغة صريحة مفادها (... أن التطبيق السليم للأمر الوزاري رقم ٢١٩٧/٤ في ٢٦/٣/١٤١١هـ، يقتضي تطبيقه على الحالات التي تقدم بعد تاريخ صدوره وكذلك على الحالات التي لم يتم الربط النهائي عليها من قبل المصلحة قبل صدور تاريخ ذلك الأمر).

(١) انظر أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠م، ص ٧٢-٧٤.

فلم يعد هناك مناسبة لتأويل تطبيق محتوى ذلك القرار الوزاري المنظم حالياً لمعالجة عقود التوريد ضريبياً، بتكلف اعتبار ذلك القرار كاشفاً لا منشئاً لطريقة المعالجة الضريبية؛ إذ لا مسوغ، والحالة تلك، للاجتهاد مع صراحة النص، إذا ما علمنا، إضافة إلى ما تقدم، بأن القاعدة في أصول التشريع الضريبي هو تفسير النصوص الضريبية تفسيراً حرفياً ضيقاً دون توسع وتأويلها تأويلاً غير محتمل لإرادة واضعها.

على أنه يحسن التذكير هنا بأنه، وإن كانت اللجان الضريبية قد أكدت في أكثر من قرار أن (ما يصدر عن وزير المالية فيما يتعلق بتطبيق نظام ضريبة الدخل يأخذ حكم السند النظامي طبقاً للصلاحيات المخولة لمعالجه بموجب نص المادة التاسعة عشر من النظام ...) ^(١). فإنه يتعين عند اللجوء إلى مثل ذلك التفويض بالتفسير في المجال الضريبي الذي يعطى للسلطة التنفيذية، أن يكون مستعملاً في حدود النظام وبموجب أحكامه وذلك حتى لا يكون ذلك القدر من المرونة الذي أعطي لها للتحرك والتفاعل مع المعطيات الجديدة في النشاط الاقتصادي مؤدياً إلى تجاوزات تمس المبادئ والأصول المعروفة التي يقوم عليها البنيان التشريعي الضريبي. وعلى ذلك فإنه عند حدوث مثل ذلك التجاوز فإنه ينبغي على اللجان الضريبية إهدار أي نص لم تخول السلطة التنفيذية حق تقريره بموجب النصوص النظامية الصريحة التي تمنح مثل ذلك الحق ^(٢).

والخلاصة أن الخضوع لأحكام النظام الضريبي في المملكة يقتضي انتماء المكلفين الضريبة، شخصاً طبيعياً أو معنوياً، إلى جنسية دولة أخرى من غير دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. إضافة إلى ضرورة تحقق الدخل من

(١) قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٥٤ في عام ١٤١٩هـ. وفي هذا المعنى أيضاً قرار اللجنة نفسها رقم ٥٣ في عام ١٤١٩هـ الذي تضمن (... أن تفسير القرارات الوزارية واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل أمر منوط بوزير المالية بموجب المادة التاسعة عشرة من النظام...)

(٢) انظر في تفصيل هذه المسائل محمد طه بدوي، أصول التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤، ص ٩٣-١٢٨.

مصادر تقع ضمن حدود المملكة من خلال أي نشاط يمارس فيها. أي أن النظام الضريبي وضع شرطين للخضوع للضريبة هما مصدرية الدخل وممارسة النشاط داخل المملكة دونما اعتبار لمكان تسديد المبالغ سواء كان داخل المملكة أو خارجها^(١).

ب - الاستقطاعات المقررة على الدخل الخاضعة للضريبة:

سبق لنا أن رأينا أن نظام ضريبة الدخل في المملكة يخضع لأحكامه ثلاثة أنواع من الدخل تشكل أوعيتها محلاً للاستقطاعات الضريبية المقررة بنسب مختلفة. وهذه الضرائب على الدخل للأشخاص غير المنتمين بجنسيتهم لإحدى دول مجلس التعاون الخليجي هي:

- الضريبة على الدخل الشخصية للأفراد، من غير الأجور والرواتب وما في حكمها، والمتحققة من ممارسة المهن الحرة والأعمال الحرفية.
- الضريبة على الدخل للأفراد، المتحققة من استثمار رؤوس الأموال في أي أنشطة أو عملية تستغل فيها الأموال المنقولة أو غير المنقولة من أجل تحقيق الكسب والربح. ويلحق بهذا النوع من الدخل الخاضعة للضريبة، الأرباح التي يحققها الشركاء المتضامنون دون غيرهم من الشركاء.
- الضريبة على أرباح الشركات.

(١) وتطبيقاً لذلك فإن الإيراد المتحصل من قيام بعض الشركات الأجنبية بتأجير المعدات والآلات لإحدى المنشآت العاملة في المملكة، لن يكون خاضعاً لضريبة الدخل وذلك لأن الإيراد المتحقق من عملية التأجير لم يتحقق معه ممارسة أي نشاط من قبل الشركة المؤجرة داخل المملكة. بيد أن عملية التأجير إذا صاحبها التزام الشركة الأجنبية القيام بأية أعمال تتعلق بإدارة أو تشغيل المشروع الذي من أجله استؤجرت تلك العدد والآلات فإن الإيراد المتحقق من عملية الإيجار يكون خاضعاً للضريبة في المملكة لتحقيق شروط الممارسة هنا بقيام الشركة المؤجرة بأعمال الإدارة والتشغيل.

وقد كانت الضريبة المفروضة عند بداية إصدار النظام متخذة شكل الضريبة النسبية الثابتة في سعرها لكل أنواع الضرائب التي أقرت بما فيها الضريبة على الدخل الشخصي المتحصل من الرواتب أو الأجور، وذلك قبل إلغائها في العام ١٣٩٥هـ. وكان معدل الضريبة على الدخل الشخصية (٥٪) في حين كان معدلها على ضريبة استثمار رؤوس الأموال (١٠٪). وكانت مفروضة بنسبة (٢٠٪) على أرباح الشركات. وبعد تعديل نظام ضريبة الدخل، في مواده المتعلقة بنسب الاستقطاع في عام ١٣٩٠هـ، أصبحت الضريبة تصاعدية في معدلاتها. حيث أصبحت ضريبة الدخل الشخصي والدخل من استثمار رؤوس الأموال واحدة في نسبتها. في حين استقلت الضريبة على أرباح الشركات بمعدل ضريبة خاص بها.

وعلى ذلك فإن سعر الضريبة التصاعدية على دخول الأفراد الخاضعة للضريبة والأرباح الناتجة من استثمار رؤوس الأموال بموجب المادة السادسة من نظام ضريبة الدخل، أصبح، فيما يزيد على ستة آلاف ريال، على النحو التالي:

- (٥٪) عن الجزء من مجموع الدخل الذي يزيد على حد الإعفاء ولا يتجاوز ستة عشر ألف ريال.
 - (١٠٪) عن الجزء من مجموع الدخل الذي يزيد على ستة عشر ألف ريال ولا يتجاوز ستة وثلاثين ألف ريال.
 - (٢٠٪) عن الجزء من مجموع الدخل الذي يزيد عن ستة وثلاثين ألف ريال ولا يتجاوز ستة وستين ألف ريال.
 - (٣٠٪) عن الجزء من مجموع الدخل الذي يتجاوز ستة وستين ألف ريال.
- في حين أصبحت الضريبة على أرباح الشركات بعد تعديل المادة الحادية عشرة من النظام في عام ١٣٩٠هـ، على النحو التالي:
- (٢٥٪) عن الجزء من الأرباح الذي لا يتجاوز مئة ألف ريال.
 - (٣٥٪) عن الجزء من الأرباح الذي يزيد على مئة ألف ريال ولا يتجاوز خمسمئة ألف ريال.

- (٤٠٪) عن الجزء من الأرباح الذي يزيد على خمسمئة ألف ريال ولا يتجاوز مليون ريال.

- (٤٥٪) عن الجزء من الأرباح الذي يزيد على مليون ريال.

والملاحظ من تلك النسب التصاعدية للضريبة، هو عدم مراعاة النظام لطبيعة كل نوع من أنواع الدخل الخاضعة للضريبة، حيث أصبح معدل الضريبة للدخل المتحصل عليه من الشخص من عمله ومجهوده الشخصي فقط، كما هو حال المهن الحرة، مساوياً لمعدل الضريبة المتحقق من استثمار رأس المال.

وكان من الأجدى تحديد سعر الضريبة بتخفيف عبئها على الدخل المتولدة من المجهود الشخصي كما في حال المهن الحرة أو الحرف؛ إذ لا يملك الشخص هنا سوى قدرته على بذل العمل، وعلى ذلك فلن تستقيم عدالة الضريبة هنا إلا بإقرار عدم مساواتها بسعر الضريبة المتحصل عليه من استثمار رأس المال.

أما فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، فإن أسعارها التصاعدية ارتفعت عن المعدل النسبي الثابت المقرر قبل التعديل. ولا شك في أن واضع النظام قد أدرك طبيعة أرباح الشركات من حيث كبر حجمها مقارنة بدخل الأفراد. غير أن الفرق بين مستويات الشرائح يعتبر في حالات كثيرة أمراً غير محسوس من الناحية العملية، وذلك إذا ما أخذنا في الاعتبار ضيق الفجوة بين كل شركة وأخرى وعدم تناسبها مع كبر حجم الأرباح على الشركات ومقداره^(١).

على أن من المعلوم بأن الاستقطاع الضريبي من المكلفين بحسب النسب المشار إليها، لا يكون وفق الأصول المقررة ضريبياً إلا باعتبار حساب سنة

(١) يبدو أن توجه مشروع نظام ضريبة الدخل المعد من قبل وزارة المالية، سيعود مرة أخرى إلى فرض ضريبة نسبية موحدة بمقدار (٢٥٪) على أرباح الشركات. والظاهر أن تحديد مثل هذه النسبة سيكون من أجل الوصول بها إلى المعادلة التي يراد منها أن تكون مظنة تحقيق التكافؤ والتساوي في الاستقطاعات المالية بين كل من تفرض عليهم الزكاة ومن يخضعون للضريبة؛ وذلك لأن نسبة الاستقطاع الزكوي وإن كانت مقدرة شرعاً بـ (٢,٥٪) فإنها مختلفة في طريقة حساب وعائها عن حساب وعاء الضريبة، كما سبق أن أشرنا.

ضريبية، ويظهر من خلال قيد العمليات التي تمت فيها، المركز المالي للمكلف من حيث الربح أو الخسارة^(١)؛ وذلك لأن الضريبة على الدخل تعد ضريبة مباشرة لا تفرض على أرباح عملية أو صفقة بمعزل عن النتيجة النهائية لمجموع أعمال المنشأة. لذلك فإن معرفة مقدار الاستقطاع الضريبي المتقرر سيكون مؤسساً على نتيجة حساب جميع أعمال المكلف السنوية متى ما أظهرت ربحاً.

لكن مبدأ سنوية الضريبة الذي يقتضي استقلال المعالجة الضريبية لكل سنة مالية بإيراداتها ومصروفاتها باعتبارها وحدة متكاملة غير مرتبطة بالسنة السابقة عليها أو التالية لها، سيمتنع معه ترحيل الخسائر المتحققة في سنوات ماضية إلى السنوات التالية التي تحقق المنشأة فيها مكاسب ربحية. بمعنى أن الأرباح المتحققة في سنوات لاحقة ستربط الضريبة عليها بغض النظر عن كون تلك الأرباح قد استغرقتها تلك الخسائر في السنوات السابقة من عدمه. لكن المنظم الضريبي السعودي عدل عن التطبيق الحرفي لمبدأ سنوية الضريبة وذلك بموجب الفقرة الثانية من قرار مجلس الوزراء رقم ٣ في ١٤٢١/١/٥ هـ. الذي أجاز الموافقة على مبدأ ترحيل الخسائر لسنوات قادمة لتخصم تلك الخسائر المرحلة من الضريبة إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر المتحققة على الشركات الخاضعة للضريبة.

واللافت في قرار مجلس الوزراء المشار إليه، عدم وضعه حدوداً قصوى للمدة المسموح خلالها بترحيل الخسائر لغرض خصمها من الضريبة في السنوات اللاحقة التي يحقق فيها المكلف دفع الضريبة ربحاً وكسباً. وهذا ما

(١) أثّرنا هنا الإعراض عن إيراد الأوضاع والشروط التي يعفى معها المكلف من الاستقطاع الضريبي، وذلك عندما تكون المنشأة الخاضعة للضريبة مستفيدة من فترة الإعفاء الضريبي المنصوص عليها في نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر عام ١٣٩٩ هـ، التي قد تصل إلى عشر سنوات، وذلك لأن نظام الاستثمار الأجنبي الصادر عام ١٤٢١ هـ، نص على إلغاء نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر عام ١٣٩٩ هـ. لذلك فإن المعالجة الضريبية ستكون خاضعة للنظام الضريبي العام منذ سريان أحكام نظام الاستثمار الأجنبي وذلك بالنسبة للمنشآت التي كانت مستفيدة من ميزة الإعفاء الضريبي في ظل النظام المنسوخ دون أن يترد أثر الإخضاع الضريبي لتلك المنشآت إلى السنوات السابقة التي استفادت منها من ميزة الإعفاء تطبيقاً لمبدأ عدم رجعية القوانين.

يخالف كثيراً من الأنظمة الضريبية المقارنة التي تحدد المدة بسنوات معينة عند تقريرها الخروج عن مبدأ سنوية الضريبة من خلال السماح بخصم مبالغ الخسائر المتكبدة والمتحققة في السنوات السابقة من الضريبة المتقررة في السنوات التي يتحقق فيها الربح^(١)؛ وذلك لأن تحديد المدة التي يمكن خلالها ترحيل الخسائر لسنوات مقبلة، سيكون من شأنه تحفيز المكلف إلى بذل أقصى جهد ممكن لتعويض الخسائر أو بعضها من خلال استنقاذ أرباحه من الوعاء الضريبي الخاضع للاستقطاع خلال تلك الفترة.

والظاهر أن تحديد مدة الاستثناء بجواز ترحيل الخسائر المتحققة في سنوات سابقة وخصمها من الوعاء الضريبي عند تحقيق المنشأة للأرباح في سنوات لاحقة، سيكون أمراً متداركاً من خلال نصوص نظام ضريبة الدخل المزمع إصداره، أو من خلال استخدام وزير المالية لصلاحياته النظامية في تنفيذ أحكام النظام الضريبي، التي خولتها إياه نصوص نظام ضريبة الدخل المعمول حالياً وذلك بموجب أحكام المادة (١٩) منه.

ولما كانت الأمور المتعلقة بحسابات المكلفين من خلال المستندات والوثائق التي بحوزتهم، تعتبر الأساس في تقدير المصروفات والنفقات الجائزة الحسم والمعززة بما تظهريه تلك القوائم المالية المقدمة من قبل المكلفين من نتائج مالية لأعمالهم، فإن الربط الضريبي بناء على ما تفصح عنه تلك الحسابات المقدمة مع الإقرارات الضريبية كثيراً ما كانت محلاً للنزاع بين الإدارة الضريبية المتمثلة في مصلحة الزكاة والدخل والمكلفين. لذلك فإن من المناسب أن نتناول في الجزء الثاني من هذه الدراسة تبيان البيئة القانونية التي يحسم في إطارها النزاع الضريبي بين الخاضعين لأحكام الضريبة ومصلحة الزكاة والدخل التي قررت الربط الضريبي ومقدار الضريبة المقررة بناءً عليه.

(١) انظر مثلاً التشريع الضريبي المصري في قانون ١٨٧ سنة ١٩٩٣ الذي أجاز مثل ذلك الترحيل للخسائر لمدة خمس سنوات، راجع في تفاصيل هذه المسألة عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ١٢٢ وما يليها.

ثانياً- المنازعات الضريبية والاختصاص بنظرها

من أجل أن نتعرف جهة الاختصاص في حسم المنازعات الضريبية، ونحدد القضايا التي تدخل في نطاق سلطان نظرها، فإن من الملائم بداية تعرف طبيعة تلك المنازعات من خلال التقديم بعرض بسيط لمجمل العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية المتمثلة في مصلحة الزكاة والدخل، والمكلفين دفع الضريبة من الخاضعين لأحكامها.

لذلك فإن من المناسب التذكير في هذا المقام، إذن، بأن نظام ضريبة الدخل ألزم المكلفين أحكامه بتقديم إقراراتهم الضريبية إلى المصلحة عن طريق تزويدها ببيانات مكتوبة تتضمن تفاصيل مجموع دخولهم الخاضعة للضريبة التي نتجت من خلال ممارستهم لأنشطتهم المختلفة إبان تلك السنة المالية التي يقدم عنها الإقرار الضريبي.

وإضافة إلى ضرورة تقديم ذلك الإقرار في غضون فترة محددة تبدأ من نهاية السنة المالية التي يقدم التقرير عنها، على أنه يلزم تقديم الإقرارات الضريبية بخصوص الدخول المتعلقة بممارسة المهن الحرة واستثمارات رؤوس الأموال خلال خمسة عشر يوماً من نهاية السنة الضريبية^(١)، في حين أن موعد تقديم ذلك الإقرار بالنسبة للشركات الخاضعة للضريبة مشروط بإجراؤه قبل انقضاء شهرين ونصف من نهاية السنة المالية التي يعد عنها الإقرار الضريبي^(٢).

غير أن تلك المدة الواجب تقديم الإقرار الضريبي خلالها يمكن تمديدها بعد مخاطبة مصلحة الزكاة والدخل وموافقتها على مدة معقولة غير مبالغ فيها، وذلك بعد تقديم أسباب طلب المهلة الإضافية ومسوغاته لتزويد المصلحة بالإقرار^(٣).

(١) المادة الثامنة من نظام ضريبة الدخل.

(٢) المادة الخامسة عشرة من نظام ضريبة الدخل.

(٣) انظر تعميم مصلحة الزكاة والدخل في هذا الشأن ذا الرقم ٣١٦٥ في ١/٥/١٤٠٢هـ.

ويهدف الإقرار المقدم من قبل المكلف إلى مساعدة الإدارة الضريبية على القيام بإجراءات ربط الضريبة وتسديد الضريبة المستحقة من واقع تقديرات إقرار المكلف بها. وذلك من أجل أن يتجنب أداء الضريبة على أساس تقديرها جزافياً في حالة تأخره عن المهل المحددة لتقديم ذلك الإقرار ومتخلصاً في الوقت ذاته، عند تقديمه لإقراره في مهلته النظامية، من موجبات إيقاع غرامات التأخير بحقه التي تصل في حدها الأعلى إلى ٢٥٪ من المبلغ المستحق. وعندما تتلقى الإدارة الضريبية لذلك الإقرار، أو عندما يحل وقت تقديمه دون قيام المكلف به في وقته، فإنها ستقوم بفحص المكلف ضريبياً عن طريق مراجعة البيانات والوثائق والمستندات عبر سلسلة من الإجراءات التي تستهدف معرفة الوعاء الحقيقي للضريبة، ومن ثم استخلاص الدخل الخاضع للضريبة الذي قد لا يكون متفقاً مع إقرار المكلف. وأياً كان الأمر فإن مصلحة الزكاة والدخل سوف تصدر قرارها بالربط الضريبي بعد ذلك الفحص من قبلها، وترتب على ذلك مقدار الضريبة المتعين على المكلف دفعه إضافة إلى ما يمكن أن يفرض من غرامات مختلفة ترى الإدارة الضريبية وجوب أدائها لوجود مخالفات اقترفتها المكلف أثناء فحصها لإقراره وما تراه أيضاً موجباً لتحصيل غرامات التأخير^(١).

(١) ينبغي التنويه هنا بأن مجرد التأخير في دفع مبلغ الضريبة في ميعادها المحدد، لا يؤدي حتماً إلى اعتبار وجود سوء القصد بتعمد التهرب من أداء الضريبة، أي أن قصد التهرب لا يفترض بتأسيسه فقط على مجرد التأخير، بل لابد من وجود قرائن ودلائل أخرى تعضد توفر قصد التهرب الضريبي في حق المكلف. فغرامة التأخير لن تكون مقررّة إذن في حال قيام المكلف بالواجب عليه في الميعاد المحدد نظاماً حتى وإن أظهرت المراجعات والتدقيقات لحساباته أخطاء غير مقصود منها تعمد إعطاء معلومات غير صحيحة في الإقرارات المقدمة. فتعمد التهرب من دفع الضريبة لا يفترض أو يبني على التخمين بل يجب أن يثبت بالأدلة والمستمسكات التي تفيد القطع واليقين دون أن يداخلها الشك أو يتخللها. راجع في هذا المعنى المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ.

ولما تثيره نتيجة الربط الضريبي التي تقررها المصلحة وما قد تفرضه من غرامات تابعة له، من خلافات مع المكلف حول دقة ذلك الربط الضريبي أو مدى تحقق موجبات الغرامة المفروضة، فإن النظام الضريبي حرص على تنظيم طرق الاعتراض والطعن على القرارات الصادرة عن مصلحة الزكاة والدخل بخصوص صحة تقدير وعاء الضريبة والمصروفات التي تجيز الحسم منها أو الإيرادات والأرباح الداخلة في حساب الوعاء والربط النهائي للضريبة. وذلك رغبة من المنظم في إحاطة تلك القرارات الصادرة من المصلحة بالضمانات التي تحول دون تعسف الإدارة في ممارسة صلاحياتها التي تتمتع بها عند مراجعتها وفحصها لإقرارات المكلفين واتخاذ القرار بالربط الضريبي وما قد تقرره من غرامات مختلفة بشأن ما تراه من مخالفات مرتكبة من قبل المكلفين، التي تقع تحت طائلة الجزاءات المنصوص عليها في النظام الضريبي.

ولما كانت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قد أوكلت إلى لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية مهمة نظر تلك الاحتجاجات الناتجة عن العلاقة الضريبية التي جمعت المكلف بالإدارة الضريبية فإننا سنحاول أولاً تعرف تلك اللجان التي ينظر أمامها الاحتجاج والاعتراض بين المصلحة والمكلف دفع الضريبة. ثم ننثني بعد ذلك بالوقوف على الطبيعة القانونية للقرارات التي تصدرها تلك اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية.

أ - اللجان الضريبية وإجراءات النظر في الطعن أمامها:

اختص الفصل السابع من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ببيان تفاصيل أحكام الاعتراض والاستئناف على القرارات التي تصدرها مصلحة الزكاة والدخل بشأن الربط الضريبي، التي يطعن فيه المكلفون لما قد يرونه من عدم اتفاق مع المصلحة في شأن تعاملهم مع إقراراتهم المقدمة أو ما قد تجريه المصلحة من ربط للضريبة على أساس جزافي لسبب أو لآخر.

وقد أوجدت أحكام الطعن، بشأن المنازعات الضريبية، المتضمنة في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل درجتين أو مستويين من مستويات الطعن؛ الأول منهما هو الطعن بالاعتراض أمام اللجنة الابتدائية. والثاني هو الطعن بالاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية، وسنتناول كل واحد منها فيما يلي:

١- الطعن بالاعتراض أمام اللجان الابتدائية:

تختص كل لجنة ابتدائية بالنظر في جميع المنازعات التي تجمع مصلحة الزكاة والدخل بالمكلفين دفع الضريبة بموجب الأنظمة واللوائح والقواعد التي تحكم الربط الضريبي وتقدير الضريبة^(١)؛ حيث سيدخل في اختصاص تلك اللجنة تبعاً لذلك حساب الوعاء الضريبي تمهيداً لإثبات الربح وتحديد مبلغ الضريبة استناداً إلى ذلك التقدير، إضافة إلى التحقق من ثبوت المخالفات التي فرضت المصلحة بموجبها الغرامات الضريبية لما تراه هذه الأخيرة من مخالفات ارتكبتها المكلف.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الطعن أمام لجنة الاعتراض الابتدائية لن يكون بداهة إلا من قبل المكلف دون المصلحة؛ وذلك لأن القرار بالربط النهائي للضريبة وما قد يصحبه من غرامة مفروضة، سيكون مبرماً وصادراً من قبل المصلحة نفسها. فليس من المتصور والحالة هذه، أن تقوم المصلحة بالاعتراض على قرار كانت هي القائمة بإصداره بحق أحد المكلفين بشأن الربط الضريبي. على أنه ينبغي أن نعلم أن المكلف سيكون أمامه الخيار بشأن الموافقة على ما جاء بقرار الربط النهائي الذي أجرته المصلحة أو المنازعة فيه. فحق الاعتراض من قبل المكلف إذن، لا يقوم إلا عندما يمارسه بتقديم طلب الاعتراض على الربط وإجراء التعديل عليه.

(١) ينبغي الملاحظة هنا أنه يدخل من ضمن اختصاص هذه اللجان الضريبية أيضاً النظر في المنازعات المتعلقة بحساب الوعاء الزكوي وتحصيل الزكاة من المكلفين دفعها وأداءها لمصلحة الزكاة والدخل، غير أن هذه المنازعات لا تدخل ضمن نطاق بحثنا هذا لتعلقه بأحكام النظام الضريبي، كما سبقت الإشارة إلى ذلك في بداية البحث.

لذلك فإنه يشترط للطعن بالاعتراض على قرار الربط الضريبي الذي أجرتة المصلحة، تقديمه من قبل المكلف خلال فترة لا تزيد على الثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف بالربط الضريبي من قبل المصلحة^(١)، وإلا أصبح الربط نهائياً غير قابل للطعن فيه، وهو ما يجعل الضريبة واجبة الأداء فوراً.

كما يلزم لصحة الاعتراض بالطعن من الناحية الشكلية، قيام المكلف بأداء مبلغ الضريبة والغرامة المحتملة التي انتهى إليها تقدير المصلحة في ربطها أو تقديم ضمان بنكي بقيمة تلك المبالغ.

وتتكون لجنة الاعتراض الابتدائية من عدد من الأعضاء الذين يتم تعيينهم بموجب قرار من وزير المالية، ويتوافر في مجموعهم الاختصاص المحاسبي والقانوني. على أن هؤلاء الأعضاء لا يتبعون المصلحة ولا الوزارة عند مباشرتهم لأعمالهم في تلك اللجنة، كما أن أكثر الأعضاء في هذه اللجنة لا ينتمون في ارتباطاتهم الوظيفية الأصلية إلى وزارة المالية. وتوجد لجان الاعتراض الابتدائية حالياً في الرياض وجدة والدمام، وتنظر تلك اللجان في المنازعات التي ترفع إليها عند طعن المكلف في الربط الذي يجريه أحد فروع المصلحة المنتشرة بالمملكة، وفقاً للاختصاص المكاني لإحدى اللجان على أعمال الفرع الذي قام بإجراء الربط الضريبي على المكلف.

وتصدر اللجنة قراراتها حول اعتراض المكلف بالأغلبية، وذلك بعد سماع آراء المكلف والمصلحة وإجراء التحقيقات التي تراها ضرورية لتكوين رأيها. ولا

(١) المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. ينبغي ملاحظة أن المدة المقررة للاعتراض على الربط الزكوي تختلف عنها في الربط الضريبي. حيث قدرت فترة الاعتراض على الربط الزكوي بستين يوماً بموجب التعديل الصادر بقرار وزير المالية رقم ٩٦١/٢٢ بتاريخ ١٤١٨/٤/٢٢ هـ. وقد علل القرار الوزاري هذا التعديل على أساس التحرز (من إدخال عناصر في الوعاء الزكوي لم توجبها الأحكام الشرعية التي من المتعين أن تكون التعليمات النظامية والتنفيذية منسجمة معها ومتفقة مع مقاصدها وتحسباً من أن تستوفى الزكاة الشرعية من مال لا تجب فيه الزكاة متى كان المكلف الزكوي محققاً في اعتراضه..).

يحق للجنة الاعتراض أن تصدر قرارها بالربط الضريبي بأقل مما أقر به المكلف أو أن يتجاوز قرارها الربط الذي انتهت إليه المصلحة^(١).

٢- الطعن أمام اللجنة الاستئنافية:

وهو المستوى الثاني والنهائي للطعن في القرارات الصادرة بالربط الضريبي من قبل لجنة الاعتراض الابتدائية وما قد توقعه اللجان الابتدائية من غرامات في شأن المكلفين للمخالفات المرتكبة من قبلهم وفقاً لما يقتضيه نظام ضريبة الدخل. وعلى ذلك فإن اختصاص اللجنة الاستئنافية، كما هو حال اللجان الابتدائية، سيكون منحصراً في نظر المنازعات ذات الطبيعة الضريبية وفق القواعد المشكلة للنظام الضريبي والحاكمة لموضوع النزاع، دون مجاوزتها للمجال الضريبي إلى مجال آخر قد يشكل تماساً مع اختصاص جهة قضائية أخرى^(٢). ويضاف إلى اختصاص اللجنة الاستئنافية اختصاصها أيضاً في نظر اعتراضات المكلفين الخاضعين لدفع الزكاة لمصلحة الزكاة والدخل بعد إجراء الربط الزكوي من قبل المصلحة^(٣).

والاعتراض بالاستئناف على الربط الضريبي هنا سيكون من حق المكلف أو المصلحة. كما يمكن أن يكون الاستئناف مقدماً من كليهما فيما لو أتى قرار

(١) المادة الخامسة والعشرون من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

(٢) وهذا ما أكدته اللجنة الاستئنافية على ما رأيته اللجنة الابتدائية بخصوص عدم إمكانية إيقاع العقوبة من قبل المصلحة بتغريم أحد المكلفين بسبب عدم مسكه الدفاتر باللغة العربية باعتبارها مخالفة لأحكام نظام الدفاتر التجارية التي تختص وزارة التجارة بتمثيل الادعاء العام فيه للمطالبة بإيقاع جزاء مثل تلك المخالفات. قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٥٦ لعام ١٤١٩هـ.

(٣) سبق أن أشرنا إلى أن النزاعات المتعلقة بالربط الزكوي الذي تجرّيه المصلحة لا يدخل ضمن دراستنا؛ وذلك لاختلاف القواعد التي تحدد الوعاء الزكوي من الوعاء الضريبي، وهو ما سيؤدي بطبيعة الحال إلى عدم تماثل نتيجة الربط الزكوي مع الربط الضريبي، ولاختلاف الأشخاص الخاضعين للزكاة عن الضريبة وفق أحكام النظام السعودي، كذلك لاختلاف نسبة الزكاة المستقطعة عن سعر الضريبة بنسبتها وشرائحها المختلفة.

لجنة الاعتراض الابتدائية مصححاً ومعدلاً لربط المصلحة نفسها دون أن يكون ذلك الربط محققاً لطلب المكلف في حساب الربط لوعاء الضريبة وتقديرها.

ولكي يقع الطعن بالاستئناف صحيحاً فإنه مشروط بتقديمه خلال فترة ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم القرار الابتدائي المراد استئنافه. وهذه قاعدة تحكم المصلحة والمستأنف على حد سواء. فتجاوز هذه المهلة سيتقرر معها اعتبار الاستئناف مرفوضاً أياً ما كان مقدمه^(١). كما أن صحة الطعن بالاستئناف تقتضي من الناحية التشكيلية أيضاً أن يقوم المكلف بسداد الضريبة المستحقة طبقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية، أو تقديم ضمان بنكي من أجل سدادها.

واللجنة الاستئنافية الضريبية لجنة واحدة مقرها في الرياض. وتتشكل من ستة أعضاء^(٢) بمن فيهم الرئيس ونائبه، ويكون تعيينهم بموجب قرار يصدره وزير المالية. ويكون هؤلاء الأعضاء من أصحاب الاختصاص المحاسبي والنظامي. كما أن أكثر أعضاء اللجنة لا ينتمون في أعمالهم الوظيفية إلى وزارة المالية أو إحدى الإدارات أو المصالح التابعة لها.

وتصدر قرارات اللجنة الاستئنافية بأغلبية الآراء^(٣)، وذلك بعد الاطلاع على ما تراه من الأوراق وسماع وجهة نظر الطرفين وإجراء التحقيقات التي تراها ضرورية. كما أن لها الاستعانة بمن تراه من الخبراء. ويصبح قرار اللجنة الاستئنافية نهائياً بعد تصديقه من وزير المالية. على أن يبلغ الأطراف به خلال

(١) وهذا ما قرره اللجنة الاستئنافية الضريبية استناداً إلى أن القواعد التي وضعها النظام بخصوص مدد الطعن بالاستئناف تسري على المكلف وعلى المصلحة دونما تمييز للمصلحة في هذا الشأن عند فوات موعد الطعن. قرار رقم ٤٣٤ لعام ١٤٢٣هـ.

(٢) قرار وزير المالية رقم ٤٤٠/٣ في ١٤١٧/٢/٢٤هـ، القاضي بإعادة تشكيل اللجنة الاستئنافية الضريبية وزيادة عدد أعضائها إلى ستة أعضاء بدلاً من أربعة.

(٣) لم تبين نصوص اللائحة التنفيذية ولا القرارات الوزارية اللاحقة - فيما نعم - كيفية معالجة الوضع في حالة تساوي الآراء في كل جانب مثلاً. وهو أمر وإن كان ليس بالشائع فإنه ممكن الوقوع. فهل في مثل هذه الحالة يعتبر الرأي الذي فيه صوت رئيس الجلسة هو المرجح؟.

ثلاثين يوماً من تاريخ تصديقه وتقوم مصلحة الزكاة والدخل بإجراء الربط على المكلف بمقتضاه.

ولكن ينبغي ملاحظة أن اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قد أكدت في المادة (٢٩) عدم جواز صدور القرار من اللجنة الاستئنافية بما يتحقق فيه تضرر المستأنف منه بزيادة المبلغ الضريبي المطلوب أدائه طبقاً للربط النهائي المقرر من قبل اللجنة الاستئنافية^(١). وهذا ما تؤكده كثير من القرارات الصادرة من اللجنة الاستئنافية خصوصاً في حالات الربط الجزافي الذي تجريه المصلحة، حيث تؤيد المكلف بإقرار إجراء الربط وفقاً لما تظهره حساباته ومناقشته على أساسها، على ألا يتجاوز الوعاء الخاضع للضريبة في أي عام من الأعوام التي كان ربطها محلاً للاستئناف، المبلغ الذي توصلت إليه المصلحة في ربطها المستأنف عليه حتى لا يضرار المكلف من استئنافه^(٢). ولا شك في أن قاعدة عدم مضارة المستأنف من استئنافه ستنتطبق بطبيعة الحال عندما يكون الاستئناف مرفوعاً بانفراد من المكلف وحده، ولكن عندما يكون الاستئناف ضد قرار الربط الضريبي الصادر عن اللجنة الابتدائية مرفوعاً من قبل المكلف والإدارة الضريبية معاً، فإن من الجائز أن ينتهي قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية إلى الإضرار بأحدهما لمصلحة الطرف الآخر باعتبار أن كلا الطرفين

(١) يلاحظ أن عدم مضارة المستأنف المكلف دفع الضريبة من استئنافه عند تحقيق الربط النهائي عليه بعد نظر النزاع، وتبين أن الربط المنازع فيه كان أقل من النتيجة التي آل إليها الربط النهائي، ليست بالقاعدة السائدة في كل التشريعات الضريبية المقارنة. وذلك يبدو لأن الدين الحقيقي لصالح الخزينة العامة هو ما أظهره الربط النهائي بعد تحقيقه، فلا يكون هناك تعسف من قبل الإدارة في جباية دينها الحقيقي الثابت في ذمة المكلف. انظر مثلاً في التشريع الأردني، موفق سمور المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، الدار العلمية الدولية، عمان، ٢٠٠١، ص ١٠٢.

(٢) انظر مثلاً، قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٥١ في ١٤١٩هـ، وكذلك القرار رقم ٧٠ في ١٤١٩هـ.

استأنفا القرار الابتدائي أمامها. بيد أنه إذا أظهرت حسابات المكلف المقدمة أرباحاً صافية أقل مما سبق أن أقر به المكلف وسدد عنه الضريبة فعلاً على أساس ما أقر به، فإنه لا يجوز إجراء الربط الضريبي عند استئنائه بأقل مما أقر به المكلف وذلك تطبيقاً لنص المادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتفقة مع القاعدة المعروفة التي مقتضاها أخذ المقر بما أقر به^(١).

ب- طبيعة القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية:

يعمد المنظم السعودي في أحيان كثيرة إلى النص على إنشاء لجان إدارية ذات اختصاص قضائي؛ وذلك للفصل في القضايا التي تثور بمناسبة تطبيق النظام الذي يشكل سنة إنشاء تلك اللجان أو الهيئات.

والملاحظ أن تلك اللجان التي تسمى أيضاً باللجان شبه القضائية، تفصل في قضايا تجمع بين أطراف مختلفة ليس بالضرورة أن يكون أحد أطرافها الإدارة كما هو الحال مثلاً في اللجان العمالية أو اللجان التي تفصل في المنازعات الناشئة عن تطبيق نظام الأوراق التجارية. كما أن بعض تلك اللجان تختص بنظر المنازعات التي تجمع في أحيان أخرى الإدارة مع شخص آخر فرداً كان أم كياناً مكتسباً للشخصية المعنوية كالشركة مثلاً^(٢). وفي القضايا الضريبية يجمع النزاع فيها كلاً من المكلف والإدارة الضريبية المتمثلة في مصلحة الزكاة والدخل المصدرة لقرار الربط الضريبي محل الاعتراض.

ومن المعلوم أن الإدارة الضريبية مرفق تابع للسلطة التنفيذية تمارس صلاحياتها واختصاصاتها من خلال إصدار العديد من القرارات التي يتناول

(١) وهذا ما أكدته فعلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (٦٥) لعام ١٤١٩هـ المؤيد لقرار اللجنة الابتدائية الضريبية الثالثة رقم ٤٤ لعام ١٤١٢هـ والقاضي بعدم الاعتداد بنتيجة الحسابات المقدمة والأخذ بما أقر به المكلف ودفع الضريبة عنه.

(٢) انظر في تفصيل هذه المسائل، عبدالمنعم عبدالعزيز جيره، نظام القضاء في المملكة العربية السعودية، إصدارات معهد الإدارة العامة، الرياض ١٤٠٩هـ، ص ١٩٨ وما بعدها.

بعضها القرارات التي تدخل عند المنازعة بشأنها، نطاق اختصاص اللجان الضريبية كالقرارات المتعلقة بتقدير الوعاء الضريبي وحساب الدخل الذي تفرض عليه الضريبة وما قد يكون من غرامات توقعها الإدارة الضريبية على المكلفين لما يرتكبونه من المخالفات المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل.

بيد أنه لخطورة القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية في حق المكلفين وفي التأثير على الوضع المالي لهم، فقد حرص المنظم الضريبي على إخضاع تلك القرارات الخاصة بالربط الضريبي في شأن المكلفين من قبل مصلحة الزكاة والدخل إلى رقابة لجان الاعتراض الابتدائية ولجنة الاعتراض الاستئنافية من خلال ما تصدره من قرارات على نحو ما ذكرنا سابقاً.

وإذا كان الوضع في عمل اللجان الضريبية على نحو ما قدمنا، فإن التساؤل الذي سي طرح بهذا الصدد يتمثل فيما يأتي: أيصق ذلك على تكيف عمل هذه اللجان بوصفها هيئات قضائية، فيصبح ما يصدر عنها عند حسم النزاع الضريبي مشكلاً لقرار أو حكم قضائي أم أن ما يصدر عنها سيعامل كما لو كان قراراً إدارياً يمكن الطعن عليه أمام ديوان المظالم باعتباره الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات الإدارية تأسيساً على أن مصلحة الزكاة والدخل ما هي في النهاية إلا جهاز من أجهزة الإدارة التي تخضع القرارات الصادرة عنها للولاية القضائية المنعقدة لديوان المظالم؟

قبل الإجابة عن التساؤل المثار لابد من التذكير بأن نظام ضريبة الدخل وبخاصة اللائحة التنفيذية له، أعطت الصلاحية الواسعة لوزير المالية في اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية لتطبيق أحكام النظام. وإعمالاً لهذا النص استخدم وزير المالية صلاحياته في إصدار اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٣٤٠ في ١٣٧٠/٧/١هـ وما تلاها من تعديلات متلاحقة. وكان من ضمن نصوص تلك اللائحة التنفيذية وتعديلاتها، الأحكام المتعلقة بتشكيل اللجان الضريبية وبيان إجراءات نظر المنازعات الضريبية بين المكلفين ومصلحة الزكاة والدخل. وقد تضمنت تلك النصوص تأكيد ضرورة مراعاة إجراءات التقاضي وأصوله عند نظر النزاع، وجعلت الطعن في القرارات الصادرة من مستويين:

الأول يتمثل في الطعن بالاعتراض أمام اللجان الابتدائية، والثاني هو الطعن بالاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية. ولا شك أن مثل هذه الأوضاع السابق بيانها تستهدف تحقيق ضمانات العدالة للمكلفين بفسح الطريق أمامهم للمنازعة في قرارات الإدارة الضريبية التي قد تتعسف في استخدام السلطات الممنوحة لها باعتبارها الجهة المخولة بإجراء الربط الضريبي النهائي، وتقدير قيمة الضريبة بناءً عليه وإيقاع جزاء المخالفات التي ترى ارتكاب المكلفين لها في أثناء علاقتهم الضريبية معها طبقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وعلى ذلك فإنه يصعب القول، في رأينا، بأن ما يصدر عن تلك اللجان الضريبية إنما هو قرارات إدارية، خصوصاً إذا ما علمنا أن اتجاه ديوان المظالم ينحو إلى عدم جواز الطعن في قرارات اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي إذا نُصَّ على أن ما يصدر عن تلك اللجان من قرارات يعتبر قرارات نهائية متى ما كانت تلك اللجان تمارس أعمالها القضائية وفقاً للأصول والمبادئ العامة في التقاضي والقواعد الأساسية التي تراعى عند نظر المنازعات والخصومات. وهذا هو ما عليه حال النزاعات الضريبية التي تجمع المكلفين مع مصلحة الزكاة والدخل والتي تصدر فيها اللجان الضريبية قراراتها التي تكون نهائية بعد تصديق وزير المالية عليها^(١).

ويمكن أن نستشهد على ما نميل إليه من اعتبار ما يصدر عن اللجان الضريبية بمنزلة القرارات القضائية، أو أنها في كل الأحوال ليست من القرارات الإدارية العادية التي يختص بنظر المنازعات فيها ديوان المظالم كما سبق وأن قدمنا، وذلك من خلال ما ذهب إليه ديوان المظالم نفسه في أحد أحكامه

(١) جدر التنويه هنا بأن وصف القرار بأنه نهائي بعد تصديق الوزير عليه، سينصرف في نتيجته حتى على الإدارة الضريبية التي تلزم بتسوية الربط الضريبي على المكلف بموجب ما انتهى إليه وإن كانت نتيجة الاستئناف في غير صالحها سواء كانت هي المقدمة للاستئناف أو خصمها المكلف. وهذا ما يتفق مع نص المادة (٣٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

بخصوص إحدى اللجان ذات الاختصاص القضائي، المشابهة لوضع اللجان الضريبي وذلك بتأكيد أن (اللجان الجمركية، وهي لجان خولها النظام سلطة القضاء في محاكمة المتهمين بجرائم التهريب الجمركي وما يتفرع عنها من منازعات، أضفى على قراراتها نوعاً من الحصانة التي تتميز بها الأحكام ومن ثم فإن ما تصدره وهي تباشر هذه الوظيفة لا يعدو في حقيقته أن يكون قرارات قضائية أشبه ما تكون بالأحكام، ومن ثم يخرج الطعن فيها عن اختصاص ديوان المظالم)^(١).

وقياساً على ما تقدم يمكن القول إذن بأن قرارات اللجان الضريبية تخرج عن رقابة ديوان المظالم، باعتبارها مشابهة في تكوينها وأصول التقاضي التي يجب مراعاتها أمامها للجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي. ومن ثم فإن إرادة واضع النظام بالنص على نهائية القرارات الصادرة عنها تُخرج أعمالها عن نطاق الولاية القضائية لديوان المظالم؛ لكونها صادرة من هيئات وتكوينات قضائية في نطاق الاختصاصات المخولة لها نظاماً من أجل حسم النزاع على أساس قاعدة نظامية في خصومة قائمة^(٢).

بيد أنه لا ينبغي أن نفهم مما تقدم أن جميع القرارات المصدرة من الإدارة الضريبية لا يطعن فيها إلا أمام اللجان الضريبية، بل المقصود فقط بنظر اللجان الضريبية تلك القرارات التي تصدر عن مصلحة الزكاة والدخل والمتعلقة بحساب

(١) قرار ديوان المظالم رقم ٨٦/٢٨ لعام ١٤٠١هـ. يلاحظ أننا تعمدنا النص في المتن على بعض ما جاء في ذلك القرار لمناسبة تشابه عمل اللجان الضريبية مع عمل اللجان الجمركية لتعلق موضوعها بالتحقيق والفصل في قضايا التهريب من دفع الرسوم والضرائب للخرينة العامة. ومن المفيد هنا التذكير بأنه في إحدى الدورات القضائية لأعمال اللجان الاستئنافية الجمركية والضريبية جمعت اللجنتان في لجنة واحدة تحت مسمى (اللجنة الاستئنافية الجمركية الضريبية) وذلك لكون قرارات اللجان الجمركية والضريبية نهائية أيضاً بعد تصديق وزير المالية عليها.

(٢) قرار ديوان المظالم رقم ٨٦/٢١ لعام ١٤٠٠هـ وفي الاتجاه نفسه أيضاً القرار رقم ٨٦/٤ لعام ١٤٠٠هـ.

الوعاء الضريبي لتقدير الربط الضريبي بناءً عليه إضافة إلى ما يكون من غرامات مقررّة للمخالفات المقترفة من المكلفين والواردة ضمن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. أما ما عدا ذلك من القرارات غير المرتبطة بتقدير الضريبة والنزاعات المرتبطة به على نحو ما أشرنا، فإنها ستكون، دون شك، قرارات إدارية يمكن منازعة الإدارة الضريبية بشأنها أمام القضاء الإداري. كما هو الحال مثلاً في القرارات التي تصدر لمنح الشهادات المختلفة التي تقوم المصلحة بإصدارها للمكلفين.

إن المحصلة النهائية لما أشرناه في ثنايا بحثنا من وصف تحليلي لمكونات الجهات القضائية التي تتولى الفصل في القضايا الضريبية وطبيعة التكيف القانوني لما يصدر عنها من قرارات، تجعلنا ننزع في خاتمتنا هذه إلى أن تتخذ حالة من التساؤل أو التنبؤ بمستقبل نظر المنازعات الضريبية في ضوء التوجه الرسمي المعلن من قبل الدولة والمتمثل في ضم اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي إلى المؤسسة القضائية الرسمية في البلاد، المتمثلة في المحاكم الشرعية وديوان المظالم وذلك بحسب نوع وطبيعة النزاع الذي يتعلق به اختصاص كل لجنة.

وبافتراض تفعيل ذلك التوجه فإن من المتوقع، إذن، أن يصبح اختصاص اللجان الضريبية منتزعاً منها بجعله منعقداً لديوان المظالم سواء كان ذلك بإلحاق اختصاص تلك النزاعات بنظر الدائرة الإدارية أم استحداث دائرة جديدة يدخل من ضمنها نظر النزاعات الضريبية. ولما كان الناظر في هذه القضايا – بافتراض ضمها إلى المؤسسة القضائية الرسمية المتمثلة في ديوان المظالم – من أصحاب الاختصاص والتأهيل الشرعي، فإن طبيعة القضايا الضريبية وما تحتويه من مسائل فنية محاسبية بالإضافة إلى شقها النظامي، يقتضي التعامل معها عند نظرها اللجوء إلى أهل الخبرة وأهل الفن في المجال الضريبي. خصوصاً إذا ما علمنا أن الخبرة هي إحدى الطرق التي يمكن للقضاء اللجوء إليها للتثبت وتكون القناعة حيال الرأي في القضية محل النظر.

غير أننا نلاحظ أن اتجاه المنظم السعودي حيال تلك اللجان الإدارية التي تستحدث حالياً من خلال ما يصدره من أنظمة، يبدو منه عدم ورود التعامل معها على نسق واحد عند النص عليها في نظام وآخر. فهو أحياناً يصدر النظام ويجعل نظر النزاع الناشئ عما يتعلق بتطبيق نصوصه، موكولاً إلى لجنة من درجة واحدة يمكن التظلم من القرارات الصادرة عنها أمام ديوان المظالم كما هو الحال مثلاً في نظام استثمار رأس المال الأجنبي الصادر عام ١٤٢١هـ، الذي تضمنت أحكامه إنشاء لجنة بهدف تسوية الخلاف الناشئ بين المستثمر من جهة وهيئة الاستثمار أو الشريك الآخر من جهة أخرى. بمعنى أنه في حال انعدام إمكانية التسوية أو الرضا بها فإن المجال سيكون مفتوحاً لنظر الخلاف ثانية باعتبار أن ما قد صدر كان قراراً يمكن التظلم منه أمام ديوان المظالم^(١). ولكنه في مسلك آخر يعتمد في نظام واحد إلى إنشاء لجنة تختص بالفصل في بعض المنازعات الناشئة عن تطبيقه، في حين يُبقي منازعات أخرى يختص ديوان المظالم بنظرها ابتداءً، كما هو الشأن في نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني الصادر عام ١٤٢٤هـ؛ حيث نص ذلك النظام على إنشاء لجنة تختص بنظر المنازعات التي تكون بين شركات التأمين وعملائها أو بين هذه الشركات وغيرها في حال حلولها محل المؤمن له. على أنه يجوز التظلم من قرارات هذه اللجنة أمام ديوان المظالم. وفي المقابل فإن المنازعات التي تكون بين شركات التأمين وشركات إعادة التأمين، أو فيما بين كل منها، فإن ديوان المظالم سيكون هو المختص بنظرها ابتداءً^(٢).

وفي أحوال أخرى يعتمد واضع النظام إلى إنشاء لجنة من درجتين تتولى الفصل في المسائل التي يتناولها نظام ما، دون النص على جواز التظلم من قرارات تلك اللجان أمام ديوان المظالم. وفي مثل هذه الحالة الأخيرة سيصبح

(١) انظر المادة (١٣) من نظام الاستثمار الأجنبي وكذلك المادة (٢٣)، (٢٤) من لائحته التنفيذية.

(٢) المادة العشرون والحادية والعشرون من نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني.

الاستنتاج منقاداً إلى تقرير اعتبار تلك القرارات التي تصدرها مثل تلك اللجان بمنزلة القرارات النهائية التي لا يجوز التظلم منها أمام ديوان المظالم كما هو الحال في اللجان التي ستتولى النظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق نظام سوق الأوراق المالية الصادر عام ١٤٢٤هـ.

واستناداً إلى ما تقدم بسطه، فإننا نتساءل هنا عن موقف المنظم السعودي حيال اللجان الضريبية عند صدور نظام ضريبة الدخل الجديد الذي انتهت بعض مراحل مشروع مناقشته. والحقيقة أنه يمكن لنا تصور مثل ذلك الموقف إذا ما علمنا أن التوجه الرسمي كما قلنا هو العمل على ضم اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي إلى المؤسسات القضائية الرسمية في الدولة. والأقرب هنا ضمها في هذه الحالة لاختصاص ديوان المظالم.

ولكن في مثل هذه الحالة أ يكون نظر النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية (مصلحة الزكاة والدخل) منظوراً مباشرة من قبل الديوان بعد صدور قرار الربط الضريبي ومنازعة المكلف بشأنه أم أن نظر الديوان له سيكون بعد الفصل فيه من قبل لجنة أو لجان ابتدائية واستئنافية يمكن التظلم من قراراتها أمام ديوان المظالم؟. وهو ما سيجعل مثل هذا الوضع في النهاية مستحدثاً لمستويات ودرجات متعددة عند نظر النزاع الضريبي؛ لأن الديوان هو الآخر سينظره في الدائرة المختصة بالنزاع أولاً ثم في دائرة التدقيق التي تمثل الدرجة الثانية من مستويات التقاضي لدى ديوان المظالم.

وعلى افتراض نظرها من قبل الديوان سواء كان ذلك بالشكل المباشر الذي ذكرناه أم بعد نظرها أولاً من لجان تسبق مباشرته لنظر قراراتها، هل سيعود الديوان إلى اعتبار بعض النزاعات في القضايا الضريبية من قبيل تلك التي يجد حرجاً في نظرها؟ إذا ما علمنا أن بعضاً منها يتشكل في خلافات تتعلق بالربط الضريبي في قضايا متعلقة بحساب الوعاء الضريبي مثلاً لشركات التأمين أو البنوك أو غيرها من أنشطة الشركات التي يفضل الديوان عدم نظرها تورعاً وتخلصاً من حساسيتها من المنظور الشرعي. فيكون الحل بإحالتها إلى لجان مختصة لتسويتها كما هو حال لجنة تسوية المنازعات المصرفية التي تختص

الآن بنظر المنازعات المتعلقة بالأعمال ذات الطبيعة المصرفية التي يكون طرفاها البنوك التجارية وعملاءها. أو اللجوء إلى التحكيم بين أطرافها لحسم النزاع كما هو الشأن حالياً في قضايا التأمين. غير أن التحكيم هنا أمر مستبعد الحدوث لأن الإدارة ممثلة في مصلحة الزكاة والدخل ستكون طرفاً في النزاع؛ إذ من المعلوم أن الجهات الحكومية لا يجوز لها نظاماً اللجوء إلى التحكيم لحل منازعاتها وخلافاتها مع الغير إلا باتباع إجراءات طويلة معقدة يستلزم لها الحصول على إذن من مجلس الوزراء للموافقة على إحالة النزاع لنظر التحكيم. الأمر الذي يمكن أن يجعل مسألة ضم اختصاص اللجان الضريبية إلى جهة قضاء مؤسسي، وهو ديوان المظالم كما رجحنا، تعود من حيث بدأت. ونعني بذلك إعادة الاختصاص بنظر المنازعات في القضايا الضريبية إلى لجان إدارية ذات اختصاص قضائي لا تخضع قراراتها لرقابة ديوان المظالم القضائية.

ثم ماذا أيضاً عن الاختصاص المنعقد للجان الضريبية حالياً بنظر المنازعات المتعلقة بالربط الزكوي وحسابه، هل سيتولى الديوان عند ضم اختصاص اللجان الضريبية إليه نظر الربط الزكوي والتخلي عن نظر منازعات الربط الضريبي إذا ما افترضنا أنه وجد حرجاً في نظر قضاياها على نحو ما ذكرنا؟

وأياً ما كان الأمر، فإن مثل هذه التساؤلات التي أثارناها والإجابة عنها، يبدو أنها ستوضح مدى السرعة أو التردد في المضي في مشروع التوجه بضم اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي والتي من ضمنها اللجان الضريبية، بجعلها تحت مظلة أجهزة التقاضي المؤسسية الرسمية أو ردها من جديد إلى لجان إدارية ذات اختصاص قضائي.

المراجع

- ١ - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- ٢ - سلطان محمد السلطان، الزكاة أحكام وتطبيق، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، ١٤١٧هـ.
- ٣ - عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٩.
- ٤ - عبدالعزيز العلي النعيم، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية، دار الاتحاد العربي للطباعة، القاهرة، ١٩٧٤.
- ٥ - عبدالكريم علي الرمحي، الملامح الرئيسية لنظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد (٢٧)، محرم ١٤٠١هـ.
- ٦ - عبدالله إبراهيم الدوسري، المشاكل العملية لتحديد الوعاء الضريبي لأرباح الشركات في المملكة العربية السعودية، بحث مقدم لمعهد الإدارة العامة بالرياض، ١٤١٤هـ.
- ٧ - عبدالله علي المنيف، عبدالرحمن إبراهيم الحميد، محمود إبراهيم عبدالسلام، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة، عمادة شؤون المكتبات بجامعة الملك سعود، الرياض، ١٤١٠هـ.
- ٨ - عبدالمنعم عبدالعزيز جيره، نظام القضاء في المملكة العربية السعودية، إصدارات مركز البحوث بمعهد الإدارة العامة بالرياض، ١٤٠٩هـ.
- ٩ - محمد طه بدوي، أصول التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤.
- ١٠ - محمود عاطف البناء، نظام الزكاة والضرائب في المملكة، دار العلوم، الرياض، ١٤٠٣هـ.
- ١١ - موفق سمور المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، الدار العلمية الدولية، عمان، ٢٠٠١.

