

## (القرار رقم ١٢٣٦ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

### في الاستئناف رقم (١٠٥٣/ض) لعام ١٤٣٠هـ

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

في يوم الاثنين الموافق ١٤٣٤/٢/١١هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر إستئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (١١) لعام ١٤٣٠هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على شركة (أ)(المكلف) للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣١/٢/٢٥هـ كل من: ...و...و...، كما مثل المكلف.... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المصلحة، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المصلحة بنسخة من قرارها رقم (١١) لعام ١٤٣٠هـ بموجب الخطاب رقم (١/٤٥١) وتاريخ ١٤٣٠/٦/٢٩هـ، وتم استلامه من قبل المصلحة وقيدها برقم (١٧٧٠٥) وتاريخ ١٤٣٠/٧/٥هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة برقم (٢٤١) وتاريخ ١٤٣٠/٨/٣هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

#### البند الأول: الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولاً) بقبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المهلة النظامية ومن ذي صفة.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية تؤكد المصلحة على أن الاعتراض المقدم من المكلف غير مقبول من الناحية الشكلية وفقاً للمادة (٢٣) من القرار الوزاري رقم (٣٩٣) لعام ١٣٧٠هـ بحجة أنه غير مسبب.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة مؤرخة في ١٤٣١/٢/٢٥هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة في خطابها رقم (٤/٤١٧/٧) بتاريخ ١٤٢٩/١/٢٠هـ (٢٠٠٨/١/٢٩) المرسل للجنة الابتدائية بشأن اعتراض شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية للسنوات من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٣م، أفادت بأنها قبلت اعتراض الشركة من الناحية الشكلية.

وقدم المكلف نسخة من خطاب المصلحة المذكور أعلاه، وفي ضوء ذلك يرى المكلف أن المصلحة قبلت الاعتراض المقدم إلى اللجنة الابتدائية من الناحية الشكلية بدون أي تحفظ، وبالتالي لا يجوز لها إثارة هذا الموضوع سوء أمام اللجنة الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية، وأضاف دون الإخلال بالمواقف المذكورة أعلاه فيما يتعلق بحجج المصلحة بأن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية لم توضح أي أسباب ولم تقدم المستندات المؤيدة لفروق الإيرادات في اعتراضها للعامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م، فإن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية تود إفادة اللجنة أنها قد ذكرت في اعتراضها وبشكل واضح أنها قد صرحت عن إيراداتها في قوائمها المالية المدققة وإقراراتها النهائية للسنوات ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٣م وفقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، ولذا فإن أي زيادة إضافية للإيرادات على أساس تأكيد دفعات العميل لا مبرر له، كما أن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية قدمت أثناء جلسة الاستماع حقائق إضافية ومطابقات تؤيد وجهة نظرها بشأن إضافة الإيراد غير المصرح عنه إلى صافي ربح العامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م وذلك بالخطاب رقم (٠٩-٢٧٤٤) المقدم إلى اللجنة الابتدائية، كما طلبت اللجنة الابتدائية الرد على ملاحظات المصلحة من الناحية الشكلية والتي أثارها المصلحة خلال جلسة الاستماع، وقد تم الرد على هذه الملاحظات بالخطاب رقم (٠٩-٢٨٨٢).

وبناء على ذلك فإن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية تختلف تماماً مع وجهة نظر المصلحة بأن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية لم تعط أية مبررات مقنعة ولم تقدم مستندات كافية لتأييد موقفها، وذكر المكلف أن المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٣٤٠) تنص على رفض الاعتراض من الناحية الشكلية فقط في حالة عدم تقديمه من طرف ذي صفة في الموعد المحدد (أي خلال ٣٠ يوماً من استلام الربط النهائي)، وأضاف قائلاً: أن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية استلمت الربط النهائي للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٣م بموجب خطاب المصلحة رقم (١٢/٤١٩٠) المؤرخ في ١٤٢٨/٧/٢١هـ (٢٠٠٧/٨/٤)، وقدمت شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية اعتراضها على الربط النهائي المذكورة أعلاه بالخطاب رقم (٠٧-٢٩٢٤) بتاريخ ١٤٢٨/٨/٢٠هـ (٢٠٠٧/٩/٢م)، مما يعني أن تاريخ تقديم الاعتراض يقع ضمن المهلة المحددة بالمادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية، وفي ضوء الحقائق المذكورة أعلاه يرى أن مطالبة المصلحة برفض الاعتراض من الناحية الشكلية ليس له مبرر ولا يستند إلى أساس من النظام ذلك أن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية قد تقيدت بصورة سليمة بأحكام المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية في تقديم اعتراضها على الربط النهائي للسنوات من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٣م، حسبما تم تأكيده أيضاً في خطاب المصلحة رقم (٤/٤١٧/٧) وحسبما قبلته لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى في قرارها رقم (١١) لسنة ١٤٣٠هـ، وتعتقد شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية اعتقاداً جازماً بأن اللجنة سوف ترفض ما احتجت به المصلحة لرفض اعتراض شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية من الناحية الشكلية وقبول الاعتراض وفقاً للحثيات الواردة فيه.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة رفض اعتراض الشركة من الناحية الشكلية كونه مقدم دون تسبيب، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بقبول اعتراضه على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م من الناحية الشكلية باعتبار أن المصلحة في مذكرتها المرفوعة للجنة الابتدائية بخطابها رقم (٤/٤١٧/٧) وتاريخ ١٤٢٩/١/٢٠هـ الموضحة لوجهة نظرها أبلغت اللجنة الابتدائية بقبول الاعتراض من الناحية الشكلية وبالتالي لا يجوز لها إثارة هذا الموضوع مرة أخرى سواء أمام اللجنة الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على الخطاب المرسل من المصلحة للجنة الابتدائية رقم (٤/٤١٧/٧) وتاريخ ١٤٢٩/١/٢٠هـ والذي يوضح وجهة نظر المصلحة في بنود الاعتراض المقدم من المكلف على الربط الضريبي للسنوات من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م تبين

أنه ينص صراحة على قبول المصلحة اعتراض المكلف من الناحية الشكلية وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة بطلبها رفض الاعتراض من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### البند الثاني: الإيرادات لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/١) بتأييد وجهة نظر المكلف بشأن الإيرادات التي لم يصرح عنها لعامي ٢٠٠١م و٢٠٠٢م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن حيثيات القرار الابتدائي تضمنت الإشارة إلى أن المصلحة دفعت بأن ما جاء في خطاب الجهة المتعاقد معها "شركة (ب)" هي تواريخ دفع هذه المبالغ للمكلف والتي ليس بالضرورة تخص الأعوام التي دفعت فيها، وترى المصلحة أن هذا الاستنباط من قبل اللجنة قد جانبه الصواب، وقد ذكر في محضر أعمال الفحص الميداني أن المصلحة سوف تقوم بمخاطبة صاحب العمل (جهة التعاقد) طبقاً لقيم العقود وأسمائها وأرقامها المصرح عنها في بيان متابعة العقود لكل عام من الأعوام الثلاثة وذلك بطلب المستحق للشركة عن كل عام على حدة طبقاً للعمل الفعلي المنفذ، واللجنة الابتدائية لم تذكر أي حيثيات بهذا الشأن في قرارها ولم تشر إلى تقديم المكلف قيود اليومية أو الفواتير أو البيانات أو المستندات التي وعد بها، كما أن اللجنة لم تزود المصلحة بأي مستندات إذا كانت الشركة قد قدمتها لأخذ رأيها والتعليق عليها من قبل المصلحة، وأضاف ممثلو المصلحة بخطابهم المقيد لدى هذه اللجنة برقم (٥٠٥) وتاريخ ١٤٣١/٣/٩هـ، أنه بعد الاطلاع على المذكرة المقدمة من المكلف خلال جلسة مناقشة الاستئناف نفيد بالاتي:

- ١- بالنسبة للتأكيد المقدم بخصوص دفعات شركة (ج)، ترى المصلحة أن ما تم تقديمه عبارة عن صور لبيانات غير واضحة ولا تأخذ الصفة الرسمية ولم تختم من قبل جهة التعاقد ولا يمكن الوصول من خلالها إلى أي نتيجة يمكن الاعتماد عليها لتكون أساساً لاحتساب الإيرادات.
- ٢- بالنسبة لما ذكره المكلف من أن المصلحة اعتمدت على خطاب جهة التعاقد فتؤكد المصلحة أن خطاب جهة التعاقد تضمن المبالغ المقيدة وتعني المستحقة بغض النظر هل تم دفعها أو لم تدفع وتعد هي الإيرادات الحقيقية للشركة ولا تمثل المبالغ المدفوعة ولو كانت هذه المبالغ مدفوعة ليتم إيضاح ذلك في خطاب الجهة المتعاقد معها، كما أن خطاب المصلحة الموجهة لجهة التعاقد برقم (١٢/٢٥٨٠) في ١٤٢٦/٥/٨هـ تضمن استفسار المصلحة عن القيمة النهائية التي استحققتها الشركة سواء تم دفعها أو لم يتم دفعها مما يؤكد أن هذه المبالغ مستحقة وكان ينبغي التصريح عنها في الإقرارات الضريبية للشركة.
- ٣- بالنسبة لكيفية الوصول لفرق الإيرادات غير المصرح عنها أفادت المصلحة بأنه تم التوصل إليها كما يلي:

رقم العقد	٢٠٠١م	٢٠٠٢م	٢٠٠٣م	المجموع
٩٧ AD ٧٨٦ HQ	٢,٣٢٤,٤٨١/٣٥	٥١,٦٩٥/٣٤	--	٢,٣٧٦,١٧٦/٦٩
٠١ AD ١٢١ HQ	--	٢,٠٢٤,٨٧١/٢٩	١,٥٥٧,١٣٩/١٠	٣,٥٨٢,٠١٠/٣٩
٠١ AD ٢٠٩ HQ	--	٦٣٣,٠٦٩/٥١	٤,٣٠٩,٦٩٦/٧٦	٤,٩٤٢,٧٦٦/٢٧
٩٩ AD ٩٧٥ HQ	٢,٩٨٧,١٩١/٤٩	٣,٨٦٩,٤٨١/٧١	--	٦,٨٥٦,٦٧٣/٢٠
٠٢ AD ٢١٩ HQ	--	--	٣,٠٧٩,٠٣٩/٥٨	٣,٠٧٩,٠٣٩/٥٨
٩٧ AD ٢٦١ HQ	--	--	١,٧٩٧,١٨٣/١٨	١,٧٩٧,١٨٣/١٨

المجموع	٥,٣١١,٦٧٢/٨٤	٦,٥٧٩,١٧٧/٨٥	١٠,٧٤٣,٠٥٨/٥٢	٢٢,٦٣٣,٨٤٩/٢١
ما يعادلها بالريالاً	١٩,٩١٨,٧٧٣	٢٤,٦٧١,٦٩٢	٤٠,٢٨٦,٤٦٩	--
الإيرادات المصرح عنها في الإقرار	١٨,٢٤٣,١٠٥	٢١,٩٠٧,٣٨٨	٤١,٨٩٩,٢٧٢	--
فرق الايراد غير المصرح عنه (يضاف للوعاء)	١,٦٧٥,٦٨٨	٢,٧٦٤,٣٠٤	--	--

وقدم ممثلو المصلحة المستندات التي طلبتها اللجنة وتتمثل في صورة من خطاب المصلحة المرسل لشركة (ب) برقم (١٢/٢٥٨٠) في ١٤٢٧/٥/٨ هـ للاستفسار عن الإيرادات المستحقة للشركة عن عامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م، صورة من خطاب شركة (ب) المؤرخ في ١٤٢٧/٥/٢٥ هـ الجوابي لاستفسارات المصلحة بخصوص الإيرادات، صورة من محضر أعمال الفحص الميداني الذي أجرته المصلحة على حسابات المكلف للأعوام من ٢٠٠١م في ٢٠٠٣م، صورة من القوائم المالية والإقرارات الضريبية للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٣م.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة مؤرخة في ١٤٣١/٢/٢٥ هـ تضمنت الإفادة بأن شركة (أ) تمسك دفاترها المحاسبية وفقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي تمثيلاً مع المبدأ المحاسبي "مقابلة التكاليف بالإيراد، وأن صاحب المشروع (شركة ج)) أكد للمصلحة المبالغ التي دفعها للشركة خلال عامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م، وذكر أن المصلحة لم تأخذ في الاعتبار أن شركة (ج) أكدت تاريخ الدفع وليس الفترة أو السنة التي تم الحصول على الخدمات خلالها، وأن المصلحة قامت بمقارنة بين الإيرادات المصرح عنها في الإقرارات الضريبية وبين المبالغ التي دفعتها شركة (ج) وأضافت الفرق في ربطها بمبلغ (١,٦٧٥,٦٨٨) ريالاً ومبلغ (٢,٧٦٤,٣٠٤) ريالاً إلى الربح الخاضع للضريبة للعامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م على التوالي باعتبارها إيرادات غير مصرح عنها بالرغم من أن ذلك ناتج عن الفرق في التوقيت بين السنوات التي تم فيها التصريح عن الايراد وتلك التي تم فيها تحصيل النقدية، وذكر أنه تم احتساب فرق الايراد المضاف الى وعاء الضريبة للعامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م على النحو التالي:

الايراد المصرح عنه من قبل (أ) في الإقرار النهائي والقوائم المالية.	١٨,٢٤٣,١٠٥	٢١,٩٠٧,٣٨٨
ناقصاً: الدفعات المؤكدة من قبل شركة (ج)	١٩,٩١٨,٧٩٣	٢٤,٦٧١,٦٩٢
الايراد غير المصرح عنه المضاف من قبل المصلحة الى الوعاء الضريبي.	١,٦٧٥,٦٨٨	٢,٧٦٤,٣٠٤

وذكر أن جزءاً من المدفوعات التي أكدتها شركة (ج) في العامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م قد تم التصريح عنها كإيراد في القوائم المالية والإقرار النهائي للشركة للسنوات السابقة (أي ٢٠٠٠م و ٢٠٠١م على التوالي)، وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت شركة (أ)، وأورد الجزء ذي العلاقة من القرار الابتدائي الذي نص على:

"بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين حول الايرادات التي لم يصرح عنها لعامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م اتضح أن المكلف يقوم بتسجيل ايراداته وفقاً لأساس الاستحقاق وأن هذه المبالغ تم التصريح عنها كإيرادات في الأعوام التي تخصها وهي عامي ٢٠٠٠م و ٢٠٠١م، وأن ما دفعت به المصلحة بأن خطاب جهة التعاقد (شركة ب)) هي تواريخ دفع هذه المبالغ للمكلف والتي ليس بالضرورة تخص الأعوام التي دفعت فيها مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف".

وبالنسبة لما ذكرته المصلحة من ملاحظات حول قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى رقم (١١) لعام ١٤٣٠هـ أفاد المكلف بأن الشركة تقوم بإعداد قوائمها المالية المدققة وإقراراتها النهائية على أساس مبدأ الاستحقاق المحاسبي وليس على أساس الدفعات، وبناء على ذلك صرحت بشكل صحيح عن إيراداتها والتكاليف المقابلة لها في قوائمها المالية المدققة وإقراراتها النهائية للسنوات المذكورة أعلاه وفقاً لسياساتها المحاسبية وبما يتمشى مع المبدأ المحاسبي (مقابلة التكاليف بالإيرادات)، وعلى العكس من ذلك فإن صاحب المشروع (شركة (ج)) قد أكد للمصلحة المبالغ التي دفعها إلى شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية خلال العامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م، وبالتالي يرى المكلف أن مقارنة المصلحة لإيرادات شركة (أ) المصرح عنها في القوائم المالية والإقرارات النهائية والمعدة على أساس مبدأ الاستحقاق مع تأكيد شركة (ج) القائم على أساس الدفعات مقارنة لا أساس لها وغير عادلة، وأضاف المكلف بالنسبة لسنة ٢٠٠٢م فإن تأكيد دفعات شركة (ج) للسنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١م يتضمن فواتير تبلغ قيمتها (٥٥٠,٠٣١) دولار بما يعادل (٢,٠٦٢,٦١٦) ريالاً وقد تم التصريح عنها كإيراد في القوائم المالية والإقرار النهائي عن سنة ٢٠٠١م ولكن بما أنه تم تسديد هذه الفواتير من قبل شركة (ج) خلال عام ٢٠٠٢م (السنة التالية) فقد أدرجت شركة (ج) هذه الإيرادات في تأكيد الدفعات الخاص بسنة ٢٠٠٢م وتعزيز لوجهة نظره قدم نسخاً من المستندات التالية:

(أ) تأكيد دفعات شركة (ج) للعامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م.

(ب) قائمة بالفواتير البالغة (٥٥٠,٠٣١) دولار بما يعادل (٢,٠٦٢,٦١٦) ريالاً والتي أدرجت في تأكيد دفعات شركة (ج) لسنة ٢٠٠٢م وتم التصريح عنها كإيرادات في الإقرار النهائي لشركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية لسنة ٢٠٠١م.

(ج) قائمة بالإيرادات حسب الفواتير للسنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١م والتي تتضمن فواتير قيمتها (٥٥٠,٠٣١) دولار بما يعادل (٢,٠٦٢,٦١٦) ريالاً.

وذكر أنه من مقارنة القوائم المالية يتضح أن الشركة قد صرحت عن إيرادات بمبلغ (٥٥٠,٠٣١) دولار بما يعادل (٢,٠٦٢,٦١٦) ريالاً في إقرارها الضريبي لسنة ٢٠٠١م والمصلحة أضافتها مرة أخرى لأرباح عام ٢٠٠٢م، وفي حال أيدت اللجنة موقف المصلحة فإن ذلك سيسفر عن تثنية في الضريبة على هذه الإيرادات، وبالنسبة لسنة ٢٠٠١م وكما هو الحال بالنسبة لسنة ٢٠٠٢م فقد أكدت شركة (ج) تسديد فواتير قيمتها (٤٠٣,٥٣٤) دولار بما يعادل (١,٥١٣,٢٥٣) ريالاً والتي تم تسجيلها كإيراد في القوائم المالية المدققة والإقرار النهائي للشركة قبل عام ٢٠٠١م، وقدم المكلف قائمة بهذه الفواتير مع قائمة بإيرادات عام ٢٠٠٠م حسب الفواتير.

وذكر أن مراجعي الحسابات قد صادقوا على الإيرادات بإصدار تقريرهم حول القوائم المالية للشركة عن السنتين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م ولم يتضمن تقرير مراجعي الحسابات أي تحفظ بخصوص الإيرادات المصرح عنها في القوائم المالية وبما يري معه المكلف أن القوائم المالية للعامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م تؤكد بأن الإيرادات غير المصرح عنها والتي هي قيد الخلاف قد تم تسجيلها كإيراد من قبل الشركة في السنوات السابقة على أساس مبدأ الاستحقاق المحاسبي، وبناءً عليه يرى المكلف أن مبالغ الدفعات التي تم تأكيدها من قبل شركة (ج) لا تتفق مع الإيراد الذي صرحت عنه الشركة لأن المصلحة لا تقارن بين رقمين يمكن المقارنة بينهما.

وأضاف المكلف أن المادة (١٦) من المرسوم الملكي رقم (٣٣٢١/٢٨/٢/١٧) تنص على ما يلي: "وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة"، وبناءً عليه يرى المكلف أن النظام الضريبي يؤكد بصورة قاطعة أن (المصاريف/الإيرادات) التي يتم مراجعتها حسب الأصول من قبل مكتب مراجعة حسابات مرخص له بالعمل في

المملكة العربية السعودية ينبغي قبولها، و يرى أن الإيراد الذي أضافته المصلحة للوعاء الضريبي للعامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م على أساس المقارنة بين الإيراد المسجل في بيانات متابعة العقود المقدمة عن السنتين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م وتأكيد الدفعات المستلمة من شركة (ج) سوف يؤدي الى تثنية الضريبة على الإيراد أعلاه، وذلك مرة عند اخضاعه للضريبة من قبل (أ) في الإقرار الضريبي ومرة أخرى عند اضافته سهوًا من قبل المصلحة الى الوعاء الضريبي للسنتين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م.

في ضوء المعلومات والتوضيحات وشهادة مراجعي الحسابات المذكورة أعلاه تعتقد شركة (أ) أنها صرحت بشكل صحيح عن إيراداتها والتكاليف المقابلة لها في قوائمها المالية المدققة وإقراراتها النهائية للسنتين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م وفقًا لسياساتها المحاسبية (مبدأ الاستحقاق المحاسبي)، وأن إضافة أي إيراد إلى الربح الخاضع للضريبة لتلك السنوات على أساس تأكيد الدفعات الصادر من شركة (ج) لا مبرر له، وبناءً عليه تطالب الشركة بعدم إضافة الإيراد إلى الدخل الخاضع للضريبة للعامين ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م، وبالنسبة للاستفسارات التي طرحت والبيانات التي طلبتها اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة أفاد المكلف بخطابه المؤرخ في ١٤٣١/٣/٢٣هـ بأن الشركة تود أن تلفت انتباه اللجنة إلى الايضاح (٢) حول القوائم المالية المدققة الذي ينص على أن شركة (أ) - فرع المملكة العربية السعودية تقوم بتسجيل الإيرادات على أساس مبدأ الاستحقاق المحاسبي، حيث نص على (تقييد الإيرادات بناء على الفواتير الصادرة، تصدر الفواتير عندما يقبل العميل الأعمال باعتبارها مكتملة)، كما تود الشركة الإفادة بأن القيد المحاسبية قد سجلت في دفاترها لتسجيل الإيرادات المتحققة بناء على قيمة الأعمال المنفذة والمعتمدة من قبل العميل، واستنادًا إلى المعلومات المتوفرة فيما يتعلق بالأعمال المنفذة قامت الشركة بتسجيل القيد اليومي التالي في دفاترها المحاسبية:

مدین: حساب مدین - شركة (ج) (حساب قائمة المركز المالي)

دائن: مبيعات (قائمة الدخل)

وعند استلام المبلغ من شركة (ج) تم تسجيل القيد ادناه في الدفاتر المحاسبية للسنة:

مدین: نقد/بنك (حساب قائمة المركز المالي)

دائن: حساب مدین - شركة (ج) (حساب قائمة المركز المالي)

وفي ضوء التوضيحات والحقائق المقدمة، تطالب الشركة بتأييد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وإلغاء المعالجات التي اجرتها المصلحة في الربط النهائي على السنوات من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٣م.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تأييدها في إضافة فرق الإيراد البالغ (١,٦٧٥,٦٨٨) ريالاً و (٢,٧٦٤,٣٠٤) ريالاً الي نتيجة حسابات المكلف لعامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م على التوالي باعتبارها إيرادات لم يصرح عنها اعتمادًا على البيانات التي وردت للمصلحة من الجهة المتعاقد معها (شركة (ج))، في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بعدم إضافة هذه المبالغ التي نتيجة حساباته لعامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م استنادًا إلى أن البيانات الواردة من شركة (ج) تتعلق بالمدفوعات وليس الإيرادات المستحقة لكل عام.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على البيانات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية والإقرار الضريبي للأعوام من ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٣م، ومحضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في ١٤٢٦/٦/٦هـ، وخطاب الجهة المتعاقد معها (ب) بتاريخ ١٤٢٧/٥/٢٥هـ الموافق ٢٠٠٦/٦/٢١م تبين أن الايضاح رقم (٢) حول القوائم المالية لعامي ٢٠٠١ و ٢٠٠٢م المعنون بملخص السياسات المحاسبية الهامة يتضمن النص على (أن الإيرادات تقييد بناء على الفواتير الصادرة، وتقدر الفواتير عندما يقبل العميل الأعمال باعتبارها

مكتملة) كما أن خطاب الجهة المتعاقد معها يتضمن النص على (أن المبالغ الاجمالية المذكورة ادناه بالدولار الامريكى قبل خصم الزكاة المقيد لحساب شركة (أ) للأعوام المالية المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ م و ٢٠٠٢ م و ٢٠٠٣ م.

رقم العقد	٢٠٠١ م	٢٠٠٢ م	٢٠٠٣ م	المجموع
٩٧ AD ٧٨٦ HQ	٢,٣٢٤,٤٨١/٣٥	٥١,٦٩٥/٣٤	--	٢,٣٧٦,١٧٦/٦٩
٠١ AD ١٢١ HQ	--	٢,٠٢٤,٨٧١/٢٩	١,٥٥٧,١٣٩/١٠	٣,٥٨٢,٠١٠/٣٩
٠١ AD ٢٠٩ HQ	--	٦٣٣,٠٦٩/٥١	٤,٣٠٩,٦٩٦/٧٦	٤,٩٤٢,٧٦٦/٢٧
٩٩ AD ٩٧٥ HQ	٢,٩٨٧,١٩١/٤٩	٣,٨٦٩,٤٨١/٧١	--	٦,٨٥٦,٦٧٣/٢٠
٠٢ AD ٢١٩ HQ	--	--	٣,٠٧٩,٠٣٩/٥٨	٣,٠٧٩,٠٣٩/٥٨
٩٧ AD ٢٦١ HQ	--	--	١,٧٩٧,١٨٣/١٨	١,٧٩٧,١٨٣/١٨
المجموع	٥,٣١١,٦٧٢/٨٤	٦,٥٧٩,١٧٧/٨٥	١٠,٧٤٣,٠٥٨/٥٢	٢٢,٦٣٣,٨٤٩/٢١

وبإطلاع اللجنة على محضر الفحص الميداني تبين أنه يتضمن الإقرار بوجود فروق في الإيرادات المصرح بها، واتفاق الطرفين على أن يتم الكتابة لصاحب العمل طبقاً لقيم العقود وأسمائها وأرقامها المصرح عنها في بيان متابعة العقود لكل عام من الأعوام الثلاثة ولكل عام على حدة، وقد اتفقت المصلحة مع المكلف على أن إجمالي العقود كما في خطاب الجهة المتعاقد معها في ثلاث سنوات تبلغ (٢٢,٦٣٣,٨٤٩/٢١) دولار أمريكي (ما يعادل ٨٤,٨٧٦,٩٣٤/٥٣ ريالاً سعودي) واختلف الطرفان على توزيع إيرادات هذه العقود على السنوات محل الاستئناف. ويرجع اللجنة إلى المستند المقدم من طرف ثالث وهو صاحب العمل (شركة (ب)) تبين أنه ينص على المبالغ المقيدة وليست المدفوعة لحساب شركة (أ) للأعوام المالية ٢٠٠١ م و ٢٠٠٢ م و ٢٠٠٣ م تبلغ (٥,٣١١,٦٧٢/٨٤) دولار و (٦,٥٧٩,١٧٧/٨٥) دولار و (١٠,٧٤٣,٠٥٨/٥٢) دولار على التوالي، مما يعني أن الإيرادات تم الاعتراف بها في السنوات حسب ما أشار إليه المستند المحدد لاكتمال عمليتي الاكتساب والتبادل، وأن هذه الإيرادات يجب أن تكون عنصرًا أساسيًا من عناصر قائمة الدخل عند احتساب الوعاء الضريبي، لذا فإن اللجنة ترى أن يتم الاعتراف بالإيراد حسب المستند الوارد للمصلحة من صاحب العمل على أن لا يزيد إجمالي الإيرادات خلال الثلاث سنوات محل الخلاف عن إجمالي هذه العقود وهو مبلغ (٢٢,٦٣٣,٨٤٩/٢١) دولار بما يعادل (٨٤,٨٧٦,٩٣٤/٥٣) ريالاً.

### البند الثالث: غرامة التأخير

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/٢) بتأييد وجهة نظر المكلف بشأن عدم استحقاق غرامة التأخير على الإيرادات التي لم يصرح بها وتأييد المصلحة فيما عدا ذلك.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه تم احتساب غرامة التأخير للأعوام المذكور تطبيقاً للمادة (١٥) من النظام الضريبي، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩ هـ وذلك لأن موضوع الخلاف محكوم بقواعد نظامية واضحة ومستقرة وليست محللاً للاجتهاد أو الاختلاف في وجهات النظر.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة أفاد بأن المسائل التي جرى بحثها أعلاه هي موضوع خلاف من نواح مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أي ضرائب إضافية ناشئة عنها استناداً إلى المادة

(١٥) والمنشورين الدوريين رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ ورقم (٥) لسنة ١٣٩٣هـ وحيث ورد في المنشور الدوري رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ أنه (يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى) وذكر أنه بالإضافة الى ما تقدم قضت لجنة الاعتراض الابتدائية بقراريها بشأن الاعتراضين رقم (٦) ورقم (٤٨) لسنة ١٤٠١هـ، (عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي يثور فيها الخلاف بين المصلحة والمكلف في وجهات النظر) وقد تأكد هذا الموقف بقرارات عديدة صدرت من لجنة الاعتراض الابتدائية فيما بعد، منها على سبيل المثال القرارات رقم (١٢) و (٤٣) و (١١٢) التي صدرت في عام ١٤٠٨هـ، واستنادًا إلى ما تم تقديمه من معلومات و توضيحات في النقطة أولًا أعلاه، ستلاحظ اللجنة بأنه كان هناك خلاف فني واضح في وجهات النظر بين شركة (أ) والمصلحة حول الأمور المذكورة أعلاه، وبالتالي فإن ما ذكرته المصلحة بأنه لا يوجد خلاف حول تلك المسائل لا مبرر له على الاطلاق ولا يتعلق بحثيات هذه القضية، وذكر أن المصلحة أضافت الايراد غير المصرح عنه بعد الحصول على شهادات من شركة (ج) ويرى أن موقف المصلحة بأن الخلاف تحكمه قواعد نظامية مستقرة وواضحة وأنه غير خاضع للاجتهد والاختلاف هو موقف لا سند له، كما ذكر أن المادة (١٥) تعالج موضوع تقديم الاقرار وتسديد المبلغ المستحق بموجبه الى المصلحة قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة المالية وفي حالة عدم تقديم الإقرار وعدم سداد الضريبة بموجبه تصبح غرامة التأخير منطبقة، وبما أن الشركة قدمت الإقرار وسددت الضريبة بموجبه ضمن المهلة النظامية فإن غرامة التأخير المذكورة غير منطبقة، كما أن المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، ينص على أن المقصود من هذا الجزاء هو:

أ - ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام .

ب- ضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة وتحقيق مطالب الخزانة العامة في حينها حفظًا للصالح العام، ويتحقق هذان الغرضان بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه وهو الاستقطاع والدفع في الميعاد المحدد أو تقديم البيان والتسديد في الميعاد المحدد - وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون - ثمة محل لغرامة التأخير، وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائما الى أن يقوم الدليل على العكس، لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئًا إلى أن تثبت عليه الإدانة، وأن المقصود من لفظ (الضريبة المستحقة) هو الضرائب المستحقة حسب اعتقاد المكلف بشرط توفر حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ القانون، وليس المقصود هو الضرائب التي يثبت استحقاقها بعد تصفية مواضع اللبس والخلاف في المسائل الدقيقة، وكذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى...، كما أن المنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ، ينص على ( أن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة... إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة لا تستحق... )ومما ذكر يتضح أن المنشورين الدوريين المذكورين أعلاه يؤكدان الأمور التالية: أن الغرض من الغرامات المفروضة بموجب النظام وهو التأكد من التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة، وأنه يكفي أن يقوم المكلف بالوفاء بالتزاماته في الموعد المحدد بالنظام لينجو من غرامة التأخير، أي أن يقدم المكلف إقراره وفقًا للنظام وفي المواعيد المحددة بالنظام، وأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعدلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار، وشركة (أ) كانت دائما تقدم كل إقراراتها في المواعيد المحددة وفقا للنظام الضريبي السعودي، وبالنظر الى ما تقدم تعتقد الشركة أن حجج المصلحة بشأن غرامات التأخير لا تستند إلى أي مبررات وأورد المكلف بعض من قرارات اللجنة الاستئنافية للاسترشاد بها ومنها على سبيل المثال قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٦٣٩) لعام ١٤٢٧هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٤٥٢) لعام ١٤٢٤هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٤٤٩) لعام ١٤٢٤هـ والقرارات الاستئنافية رقم (٣٠٩) ورقم (٣١٠) لعام ١٤٢١هـ، وانتهى المكلف إلى المطالبة بإسقاط كامل غرامة التأخير المفروضة في الربوط النهائية محل الاعتراض.

**رأي اللجنة:**



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة احتساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة حسابات المكلف (صافي الربح) لعامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م بفروق إيرادات ترى المصلحة أنها مستحقة والمكلف لم يصرح عنها في قوائمه المالية وإقراراته الضريبية ضمن إيرادات عامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م، في حين يرى المكلف أن هذه المسائل محل خلاف في وجهات النظر.

وبعد الدراسة وحيث أن الغرامة التي تم احتسابها ناتجة عن التعديلات التي أجرتها المصلحة على صافي أرباح العامين ٢٠٠١م، و ٢٠٠٢م بفروق الإيرادات، وبما أن الفرق الذي توصلت إليه المصلحة يعتمد أساسًا على البيانات التي وردت للمصلحة من الجهة المتعاقد معها (ب)، وبما أن تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق يعد من المسائل التي هي محل خلاف في وجهات النظر من حيث تحديد الإيرادات المستحقة للأعوام محل الاستئناف والتي لا يتوجب معه فرض غرامة التأخير لذا فإن اللجنة ترى عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة لعامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م.

### القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من المصلحة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (١١) لعام ١٤٣٠هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المصلحة بطلبها رفض الاعتراض من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

احتساب الإيراد محل الخلاف حسب المستند الوارد للمصلحة من صاحب العمل (ب) على أن لا يزيد إجمالي الإيرادات خلال الثلاث سنوات ٢٠٠١م، و ٢٠٠٢م، و ٢٠٠٣م عن إجمالي العقود وهو مبلغ (٢٢,٦٣٣,٨٤٩/٢١) دولار بما يعادل (٨٤,٨٧٦,٩٣٤/٥٣) ريالاً وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة لعامي ٢٠٠١م و ٢٠٠٢م.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،