

(القرار رقم ١٢٤٠ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

في الاستئناف رقم (١٠٥٠/زض) لعام ١٤٣٠هـ

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

في يوم الاثنين الموافق ١٤٣٤/٢/١٨هـ 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 الثالثة رقم (٨) لعام ١٤٣٠هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته المصلحة على الشركة (أ) للأعوام ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣١/٢/٢٣هـ 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 الثالثة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (٨) لعام ١٤٣٠هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٣٥) وتاريخ ١٤٣٠/٦/١٧هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٢٢٨) وتاريخ ١٤٣٠/٧/١٥هـ، 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: فرق المخزون للأعوام ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المكلف في إلغاء الربط المعدل وفقاً لحجتيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية تستند المصلحة في رفضها طلب المكلف حسم الفرق بين أرصدة المخزون الافتتاحي ورصيد المخزون الختامي إلى معيار المخزون السلعي الذي اعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الذي يقضي بأن يتم تحديد تكلفة البضاعة المنصرفة على أساس طريقة المتوسط المرجح، وذكرت المصلحة أن الشركة قيمت مخزونها باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، ولم تفصح عن أسباب اختيارها لهذه الطريقة كما أنها لم تفصح عن الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة أو الصادرة محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح وعن الفرق بين تكلفة المخزون آخر الفترة المالية محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح، رغم إقرارها في القوائم المالية لعام ١٩٩٩م بأنها ستقوم باستخدام طريقة المتوسط المرجح عند

تغيير الحاسب الآلي لديها مما يعني صحة معالجة المصلحة باعتمادها طريقة المتوسط المرجح وعدم صحة معالجة الشركة باعتماد طريقة الوارد أولاً وأولاً.

وأضافت المصلحة بمذكرتها المؤرخة في ١٤٣١/٢/٢٣هـ بأن الشركة لم تلتزم بتطبيق معيار تقييم المخزون الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩٧م، والذي كان يجب تطبيقه من عام ١٩٩٧م وما بعده، كما أن المصلحة تقبل أي طريقة تستخدمها الشركة في تقييم المخزون للأعوام المنظورة أمام اللجنة شريطة أن يتم تطبيقها بالطريقة العلمية الصحيحة، وذكرت المصلحة أن هذه الملاحظة ظهرت لها عند فحص حسابات المكلف للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وكما هو مدون في محضر أعمال الفحص الميداني في الصفحة رقم (٥) فإن الشركة تستخدم فقط التكلفة الفعلية في تقييم المخزون ولم تطبق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وبالتالي فإن نتيجة هذا الاحتساب سوف يؤثر في تحديد تكلفة المخزون بطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، كما أفادت المصلحة بعد اعتذارها عن اللبس الوارد في مذكرة الاستئناف بأنها لم تقم بأي احتساب من قبلها للمخزون كما جاء في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ولكن ما حصل في الربط هو أنه عندما تأكدت المصلحة من عدم صحة تقييم المخزون قامت برفض تأثير المخزون على نتيجة الحسابات وذلك بعكس المخزون المحمل كمبروف، وفي نفس الوقت عكس المخزون المحمل كتخفيض للتكاليف أو كإيراد إن صح التعبير، وبخصوص ما ذكره ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة من أن المصلحة لم تستأنف الجزئية المتعلقة بقرار اللجنة الابتدائية الخاصة بفتح الربط أفادت المصلحة بمذكرتها المؤرخة في ١٤٣١/٢/٢٥هـ بأنها استهلكت مذكرة استئنافها المرسلة للجنة برقم (٤/٣٩٢٥/١٣) وتاريخ ١٤٣٠/٧/١٥هـ بما نصه (وتوضح المصلحة وجهة نظرها في الاستئناف إضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية) مما يعني أن المصلحة لم تغفل الاستئناف على فتح الربط بذكرها عبارة (إضافة إلى ما سبق بيانه للجنة الابتدائية) وهي بذلك تحيل اللجنة الاستئنافية إلى وجهة نظرها الموضحة في مذكرة رفع الاعتراض المحالة إلى اللجنة الابتدائية برقم (٤/٣٨٧٥/٨) وتاريخ ١٤٢٩/٧/١٧هـ وقد أوضحت اللجنة الابتدائية في قرارها محل الاستئناف وجهة نظر المصلحة وما ذكرته من أنها قامت بإجراء ربط إضافي معدل للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م تطبيقاً للقرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩هـ وكانت نتيجة الربط المعدل أن رفضت المصلحة حسم الفرق بين أرصدة المخزون الافتتاحي ورصيد المخزون الختامي، استناداً إلى أن معايير المحاسبة السعودية تقضي بأن يتم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة المتوسط المرجح إلا أن الشركة قيمت مخزونها باستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، ولو أن الشركة استخدمت طريقة المتوسط المرجح لما ظهر اختلاف جوهري في تكلفة البضاعة وفقاً للإيضاح رقم (٤) من إيضاحات القوائم المالية، وأضافت المصلحة بأن هذا البند كان محل اعتراض من قبل الشركة عن السنوات من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وقد تم إحالته للجنة الاعتراض الزكوية الضريبة الابتدائية المختصة و لم يصدر به قرار اللجنة حتى تاريخه، وبخصوص استفسار اللجنة عن كيفية وصول المصلحة إلى تلك الفروقات أفادت المصلحة بأنها توصلت لها كما يلي:-

١٩٩٨م	١٩٩٩م	٢٠٠٢م	
١٦,٥٤٦,٨١٢	٨,٤٧٥,٣٠٠	٥,٩٢٣,٤٨٨	بضاعة أول المدة
٨,٤٧٥,٣٠٠	٣,٩٩٢,٥٧٥	٥,٨٦٦,١٣٨	بضاعة آخر المدة
٨,٠٧١,٥١٢	٤,٤٨٢,٧٢٥	٥٧,٣٥٠	

وانتهت المصلحة إلى التأكيد بأن الشركة لم تلتزم بتطبيق معيار تقييم المخزون الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩٧م ولم تلتزم بالنظام والتعليمات الصادرة والمعايير المحاسبية المتعارف عليها بشأن تقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل حيث قامت بتقييم المخزون على أساس التكلفة فقط.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة ذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها قضت بأن المصلحة ليس لديها أي مبررات مادية أو نظامية لإعادة فتح الربط الذي أصبح نهائيًا، وأورد المكلف الجزء المعني من قرار اللجنة ونصه " وبناءً على ما سبق تبين للجنة أن إجراء المصلحة المتمثل في إضافة الفرق بين مخزون أول الفترة وآخر الفترة للوعاء الزكوي الضريبي للسنوات محل الاعتراض في الربط اللاحقي ليس له مستند نظامي ولا محاسبي، وبالتالي فإن اللجنة لا ترى وجود مبررات مادية أو نظامية لإعادة فتح الربط و بالتالي ترى إلغاء الربط المعدل " وذكر المكلف أن المصلحة في خطاب استئنافها رقم (٤/٣٩٥٢/٣) لم تستأنف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في الجزء المتعلق بإعادة فتح الربط ولم تقدم أي مبرر يميز لها فتح الربط مما يعني أن الربط المعدل لا أساس له، وبناءً عليه يطالب برفض استئناف المصلحة من الناحية الشكلية لأنها لم تستأنف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية القاضي بعدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط بموجب القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ، ويؤكد بأنه لا يجوز للمصلحة إعادة فتح الربط التي أصبحت نهائية للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م وذلك تمشيا مع القرار الوزاري المذكور أعلاه، وبناءً عليه يطالب بتأييد قرار اللجنة الابتدائية بإلغاء الربط المعدل الصادر من المصلحة للسنوات المذكورة ، وذكر أن الشركة أوضحت وجهة نظرها بالتفصيل للمصلحة وللجنة الابتدائية بخطاب الاعتراض رقم (٠٨-٢٦٣٧) و الخطابات رقم (٠٩-٢٢٤٠) ورقم (٠٩-٢٢٧٧) ورقم (٠٩-٢٥٣٠)، وأضاف بأن المصلحة قبل إجراء الربط للسنتين المنتهيتين في ١٩٩٨م و ١٩٩٩م وجهت للشركة بعض الاستفسارات وذلك بموجب خطابها رقم (٨/٥٦٤٠) المؤرخ في ١٢/٢/١٤٢١هـ، وقامت الشركة بالرد عليه بالخطاب رقم (٠١-٢٧٠٩) المؤرخ في ٢٣/٩/١٤٢٢هـ، وبعد دراسة الإقرارات وإجابة الشركة على تلك الاستفسارات أصدرت المصلحة ربطها بخطابها رقم (٢٨٥) بتاريخ ١٨/١/١٤٢٣هـ، كما وجهت المصلحة بعض الاستفسارات بشأن السنة المنتهية في ٢٠٠٢م وذلك بخطابها رقم (٢/٥٠١٦) المؤرخ ٢٦/١١/١٤٢٤هـ، وقامت الشركة بالرد عليه بالخطاب رقم (٠٤-٢٢٦٨) المؤرخ في ٧/٦/١٤٢٥هـ، وبعد دراسة إجابة الشركة على تلك الاستفسارات أصدرت المصلحة ربطها بخطابها رقم (١٢/٣٨٨٥) بتاريخ ١٥/٨/١٤٢٥هـ إلا أن الشركة اعترضت على تلك الربط وصدرت قرارات لجان الاعتراض بشأنها وتم إنهاء الموقف الزكوي الضريبي مع المصلحة عن هذه السنوات. إلا أن المصلحة أصدرت ربطًا معدلاً للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م استنادًا للبند (٢) من الفقرة (الثانية) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وأضافت إلى ربح كل سنة قيمة المخزون في بداية السنة ذات الصلة وحسبت من ربح هذه السنوات قيمة المخزون الختامي لكل سنة من السنوات ذات الصلة بحجة أنه لم يتم تقييم المخزون وفقًا للمعايير المحاسبية المعمول بها في المملكة العربية السعودية التي تتطلب تقييم المخزون وفقًا لطريقة المتوسط المرجح، وترى الشركة أن الربط النهائية للسنوات المنتهية في ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م قد أصدرت من قبل المصلحة بعد دراسة الإقرارات و القوائم المالية وإجابة الشركة على استفسارات المصلحة، وأجريت الربط من قبل المصلحة وفقًا للأنظمة والإجراءات التي طبقتها المصلحة للسنوات السابقة، وذكر المكلف أن البند (٢) من الفقرة (الثانية) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) المؤرخ في ١٩/١٠/١٤١٧هـ ينص على أنه: "ثانيًا: يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التالية خلال خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية نتيجة لقبول المكلف أو باستنفاذه كافة طرق الاعتراض أيهما أبعد:

١- الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.

٢- وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقًا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها"، ويرى المكلف أن أي من هذين البندين لا تنطبق على حالة الشركة نظرًا لعدم وجود أي خطأ في تطبيق الأنظمة أو التعليمات الضريبية المتعلقة بتقييم المخزون، كما أن الشركة ليست على علم بأي أنظمة أو تعليمات ضريبية تنص على عدم السماح بتطبيق طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً للأغراض الضريبية، بل أن الفقرة (هـ) من المادة (٢٧) من نظام ضريبة الدخل الجديد تنص على السماح بتطبيق أي طريقة تقييم للأغراض الضريبية بعد الحصول على إذن المصلحة لذلك، كما أنه لا يوجد خطأ أو فرق محاسبي مادي في إعداد القوائم المالية لأن مراجعي الحسابات قد أصدروا تقارير غير متحفظة للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م، وأضاف المكلف أنه حسبما هو وارد في الإيضاح رقم (٤) حول القوائم المالية المدققة فإن تطبيق الشركة لطريقة

الوارد أولاً يصرف أولاً عند تقييم المخزون بدلاً من طريقة المتوسط المرجح لم يتسبب في نشوء أي فرق مادي في قيمة المخزون ولذلك أصدر مراجع الحسابات تقارير غير متحفظة عن هذه السنوات، ولو أن طريقة تقييم المخزون التي استخدمتها الشركة أسفرت عن فرق جوهري في ربح السنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م لأصدر مراجعو الحسابات تقارير متحفظة، وبناءً على ذلك يرى المكلف أنه لم ينشأ أي خطأ أو فرق مادي في الربح نتيجة تطبيق طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً عند تقييم المخزون، كما ذكر المكلف أن الفقرة (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) نصت على أنه "ثالثاً: لا يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة وتمت معالجتها بطريقة أثرت على الوعاء الزكوي أو الضريبي للمكلف بعد أن تناولتها المصلحة بالتحليل والاستفسار والمناقشة قبل قيامها بإجراء الربط النهائي"، وهذه الفقرة تمنع بشكل واضح إعادة فتح الربط النهائية في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة، وبالإضافة إلى ذلك فإن الشركة قد طبقت طريقة الوارد أو صادر أولاً حسيماً تم التصريح عنه في القوائم المالية المدققة والمصلحة اعتمدت هذه الطريقة في تقييم المخزون لجميع السنوات السابقة حتى نهاية عام ٢٠٠٢م وبالتالي فإنه استناداً إلى الفقرة (الثالثة) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لا يجوز للمصلحة إعادة فتح الربط للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م، وذكر المكلف أن المصلحة لم تحدد في وجهة نظرها الموضحة في الخطاب رقم (٤/٣٨٧٥/٨) المادة ذات الصلة من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) والتي تم بموجبها إصدار الربط المعدل، وأضاف المكلف بأن هناك حاجة ملحة لأن تتضمن الأنظمة توجيهات واضحة في كل واحد من أوجه تطبيقها حتى تلائم أي ظرف يمكن أن يفكر فيه المرء، ولكن من الناحية العملية لا يمكن للأنظمة التي وضعها البشر أن تغطي كل تلك الجوانب، لذلك فإن الإجراء المتعارف عليه لدى المحاكم النظامية والمؤسسات العدلية المشابهة لها هو النظر في القضايا المتشابهة من حيث طبيعتها وتطبيق نفس المبدأ عليها لتحقيق المساواة في المعاملة بين جميع القضايا المعروضة أمامها والتي لم تصدر في النظام توجيهات واضحة بشأنها، صحيح أنه يتم البت في كل قضية على أساس الاعتبارات الخاصة بها، بيد أنه عند التعامل مع أي من تلك القضايا تقوم المحاكم عادة بإرساء "بعض القواعد العامة"، وعلى سبيل المثال فإن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (٥٠) الذي صدر في عام ١٤٠١هـ قد حدد بعض "القواعد العامة" بشأن "إعادة فتح الربط الذي أصبح نهائياً" لأن النظام كان في ذلك الوقت صامتا بالكامل حول هذا الموضوع، ومن الجدير ذكره أن "القواعد العامة" التي أرساها قرار لجنة الاعتراض الابتدائية قبل حوالي سبعة وعشرين عاماً لا تزال سارية المفعول حتى هذا التاريخ، بل أن هذه القواعد متضمنة الآن في القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥)، واستناداً إلى التوضيحات أعلاه تعتقد الشركة "بعدم جواز فتح الربط الذي أصبح نهائياً" ما لم تستوفى الشروط المنصوص عليها في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (٥٠) لعام ١٤٠١هـ أو القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥)، ذلك أن مبدأ إعادة فتح الربط النهائي في الحالات المشابهة لحالة شركة (أ) قد تم رفضه ولم يتم الموافقة عليه في العديد من قرارات لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية وأورد المكلف بعضاً من تلك القرارات وهي على سبيل المثال: قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (٥٠) لعام ١٤٠١هـ وقرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (١٠٣/١) وقرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (١٩) لعام ١٤٢٨هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٣٠٦) لعام ١٤١١هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٤) لعام ١٤١٧هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٩١) للسنة القضائية الرابعة والعشرين وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٢٣) للسنة القضائية الخامسة والعشرين.

وبالنسبة للمبالغ المضافة إلى ربح السنوات المنتهية في ١٢/٣١/١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م ومقدارها على التوالي مبلغ (٨,٠٧١,٥١٢) ريالاً ومبلغ (٤,٤٨٢,٧٢٥) ريالاً ومبلغ (٥٧,٣٥٠) ريالاً التي تمثل الفرق بين رصيد المخزون الافتتاحي ورصيد المخزون الختامي أفاد المكلف بأنه وفقاً للنموذج رقم (٢) من الإقرارات الضريبية والزكوية للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م يتعين على الشركة أن تضيف رصيد المخزون في بداية العام (الرصيد الافتتاحي) وأن تحسم رصيد المخزون في نهاية العام (الرصيد الختامي) من المشتريات من أجل احتساب تكلفة الأعمال للسنة، وقد طبقت الشركة ذلك الإجراء لجميع السنوات المذكورة أعلاه وكذلك للسنوات السابقة والسنوات اللاحقة، وذكر أنه تم التصريح بوضوح عن طريقة تقييم المخزون في الإيضاح (٤) حول القوائم المالية المدققة لهذه السنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م وفيما يلي نصه.

"تقتضي المعايير المحاسبية السعودية أن يتم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة "المتوسط المرجح"، والشركة الآن بصدد تغيير نظام الحاسب الآلي لديها حتى يتسنى لها استخدام طريقة "المتوسط المرجح"، وقد تم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً. ولو أن الشركة استخدمت طريقة المتوسط المرجح لما كان هناك اختلاف جوهري في تكلفة البضاعة"، ووفقاً لما أظهره الإيضاح رقم (٤) حول القوائم المالية المدققة فإن تطبيق شركة (أ) لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتقييم المخزون بدلا من طريقة المتوسط المرجح لم تسفر عن فرق جوهري في رصيد المخزون مما جعل مراجع الحسابات يقبل تقييم المخزون ويصدر تقارير غير متحفظة عن هذه السنوات، ويرى المكلف أن قيام المصلحة برفض اعتماد حسم المبالغ المذكورة أعلاه غير مفهوم لأنه لم ينتج أي فرق جوهري في قيمة المخزون نتيجة استخدام طريقة تقييم المخزون المطبقة من قبل الشركة كما يظهر من القوائم المالية المدققة للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م، ويرى المكلف أن المادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على: "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 حسابات قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سنوات استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبنية على أساس السجلات المذكورة صحيحة"، واستناداً إلى المادة المذكورة أعلاه من نظام ضريبة الدخل وكون القوائم لشركة (أ) عن السنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م قد اعتمدت حسب الأصول من قبل محاسب قانوني مرخص في المملكة، فإنه لا يحق للمصلحة رفض اعتماد الفرق بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي للمخزون المذكور أعلاه على أساس جزافي، لاسيما وأن المصلحة قد قبلته في السنوات السابقة حتى عام ٢٠٠٢م، وأضاف المكلف بأن معالجة المصلحة المذكورة أعلاه لا مبرر لها ويظهر أن هناك التباس لدى المصلحة بين متطلبات المعيار المحاسبي واعتماد حسم المصروف للأغراض الضريبية على أساس النظام الضريبي، حيث أن هناك العديد من المصاريف يتم تكبدها وتسجيلها على أساس المعيار المحاسبي و لا يتم اعتمادها للأغراض الضريبية وفقاً للنظام الضريبي مثل الرسوم المدرسية والمخصصات وصناديق التقاعد في الخارج... الخ، وعلى سبيل المثال فإنه وفقاً للمعيار المحاسبي يتم تسجيل بعض مخصصات المصاريف في الدفاتر، مثل مخصصات مكافآت نهاية الخدمة والديون المعدومة والبضاعة الكاسدة... الخ، بيد أن النظام الضريبي ينص على إضافة هذه المخصصات للأرباح عند تجنيبها ومن ثم يعتمد حسمها في السنوات القادمة عندما يتم دفع مبالغ مكافآت نهاية الخدمة بصورة فعلية وعندما تشطب الموجودات الأخرى بشكل فعلي من الدفاتر، وهذا المثال يثبت بشكل واضح أن المعيار المحاسبي والنظام الضريبي هما نظامان منفصلان تماماً ولكل منهما تطبيقات مختلفة، وقد سبق أن أوضح خطاب الاعتراض ما يلي:

- (١) ليست هناك أي أنظمة ضريبية تلزم الشركة بتطبيق طريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون للأغراض الضريبية.
- (٢) طبقت الشركة طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لجميع السنوات منذ بداية الشركة وقبلت المصلحة تلك المعالجة في جميع السنوات حتى عام ٢٠٠٢م عند إجراء الربوط النهائية.
- (٣) ينص الإيضاح (٤) حول القوائم المالية المدققة بشكل واضح على عدم وجود فرق مادي في حالة تطبيق الشركة لطريقة المتوسط المرجح، كما أن المحاسب القانوني كان سيتحفظ في تقريره عن السنوات موضوع الخلاف لو كان هناك اختلاف مادي في قيمة المخزون عند تطبيق طريقة المتوسط المرجح.

وذكر المكلف أن لجنة الاعتراض الابتدائية طلبت من ممثل المصلحة أن يقدم تفاصيل طريقة احتساب الفرق بين رصيد المخزون الختامي باستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً واستخدام طريقة المتوسط المرجح، إلا أن المصلحة أخفقت في تزويد اللجنة الابتدائية بالتفاصيل، كما أن المصلحة لم تقدم أي رد على الاستفسار الذي طرحته اللجنة بشأن الطريقة التي اتبعتها المصلحة للوصول إلى الفرق بين طريقتي متوسط التكلفة المرجح والوارد أولاً يصرف أولاً للسنوات المذكورة أعلاه، ويرى أن عدم إجابة المصلحة على استفسار اللجنة الابتدائية يثبت صحة وجهة نظر الشركة بأن إجراء الربط المعدل من قبل المصلحة لا أساس له على الإطلاق، وبالرغم من أن الملاحظات التي أبدتها المصلحة في خطابها لا تتعلق بالاستفسار الذي طرحته اللجنة

الابتدائية إلا أن المكلف يقدم رده عليها فيما يلي ليشرح حقائق الموضوع، بالنسبة لما ذكرته المصلحة من أن شركة (أ) أكدت بأنها تستخدم طريقة التكلفة فقط وليس طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتحديد تكلفة المخزون آخر المدة، فتود الشركة الإفادة بأن هذا القول من جانب المصلحة غير صحيح لأنه ورد في محضر الفحص الميداني وبشكل واضح أنه "تم سؤال الحاضرين عن كيفية تقييم مخزون آخر السنة ؟ وأفادوا بأن الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً"، وقدم المكلف نسخة من الجزء ذي العلاقة من محضر الفحص الميداني ولذلك فإنه ليس باستطاعة شركة (أ) أن تفهم لماذا تقول المصلحة أن الشركة لا تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً. وبخصوص ما ذكرته المصلحة من أن الشركة قد خالفت الأنظمة الضريبية المعمول بها ومنها الفقرة (هـ) من المادة (٢٧) من النظام الضريبي الجديد، فتود الشركة الإفادة بأن الفقرة (هـ) من المادة (٢٧) لا تنطبق على السنوات محل الاعتراض، لأن النظام الضريبي الجديد ينطبق على السنوات التي تبدأ بعد ٢٠٠٤/٧/٣٠م، أي من عام ٢٠٠٥م وما بعده، وبالنسبة لما ذكرته المصلحة من أن الشركة خالفت معيار المخزون الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأنها أقرت أنها تستخدم طريقة التكلفة فقط لتحديد قيمة المخزون آخر المدة فيرى المكلف أن هذا عكس ما ظهر في القوائم المالية التي أظهرت بأن يتم تقييم البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة الممكن تحقيقها أيهما أقل وفي ذلك تدليس على كافة مستخدمي القوائم المالية، وتود الشركة الإفادة أنه كما ورد أعلاه وفي محضر الفحص الميداني فإنها تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتقييم مخزونها، وحيث أن هذا المخزون ليس لإعادة البيع وإنما لصيانة معدات الشركة فقط، لذلك فإنه لا يوجد سوق لهذه القطع لتحديد القيمة السوقية وبالتالي تعتبر التكلفة أقل من سعر السوق، وحيث أن الإيضاح (٤) حول القوائم المالية المدققة للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م قد أورد هذه الحقيقة بشكل واضح وان استخدام طريقة متوسط التكلفة لا يؤثر مادياً على تكلفة المخزون لذلك ليس هناك أي تدليس من جانب شركة (أ) كما زعمت المصلحة، كما أن طريقة تقييم المخزون المتبعة من قبل الشركة قد تم اعتمادها حسب الأصول من قبل مراجعي الحسابات النظاميين لأن الطريقة التي استخدمتها الشركة لم تسفر عن أي فرق مادي حسبما ورد في القوائم المالية المدققة، كما أن المصلحة لم تعترض على هذه الطريقة في جميع السنوات حتى تاريخ الربط المعدل، وتود الشركة كذلك أن تلفت الانتباه إلى أن النظام الضريبي القديم لا يشترط على شركة (أ) استخدام طريقة المتوسط المرجح للأغراض الضريبية وأنه سواء تم تقييم المخزون بطريقة المتوسط المرجح أو طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً فلن يكون لذلك أي تأثير على ربح الشركة حسبما وافق عليه مراجع الحسابات حسب الأصول، كما تود الشركة الإفادة بأن نظام الحاسب الآلي كان مهيئاً لتقييم المخزون بطريقة المتوسط المرجح، وقد غيرت الشركة نظام الحاسب الآلي لديها في عام ٢٠٠٦م كما هو مبين في الإيضاح (٤) حول القوائم المالية المدققة، والفرق في قيمة المخزون بسبب التغيير في تقييم المخزون من طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً إلى طريقة المتوسط المرجح ليس جوهرياً، وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة قامت بإصدار الحكم الصحيح في القضية بناءً على دراستها الوافية للتحقيقات و النظام الضريبي، وبالإضافة إلى ما ذكر أفاد المكلف بأن المصلحة لم تطبق المعالجة أعلاه للعامين ٢٠٠٠م و ٢٠٠١م لأن رصيد المخزون الافتتاحي لهاتين السنتين كان أقل من رصيد المخزون الختامي للعامين، وأن مثل هذه المعالجة من قبل المصلحة كانت ستسفر عن ضريبة زكاة مسددة بالزيادة لصالح الشركة، ولذا لم تلجأ المصلحة إلى إصدار ربط معدل للعامين ٢٠٠٠م و ٢٠٠١م، وأورد المكلف احتساباً للضريبة والزكاة المسددة بالزيادة التي كانت ستنشأ لصالح الشركة لو أن المصلحة طبقت نفس المعالجة على العامين ٢٠٠٠م و ٢٠٠١م، وفي ضوء التوضيحات والمعلومات و قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المذكور أعلاه تطلب الشركة من اللجنة أن تؤيد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بإلغاء الربط الاضافي للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م.

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 تأييد أحقيتها في إعادة فتح الربوط الزكوية الضريبة للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م بإضافة الفروقات الناتجة عن تقييم المخزون ومقدارها على التوالي مبلغ (٨٠٠٧١٠١٢) ريالاً ومبلغ (٤٠٤٨٢٠٧٢٥) ريالاً

ومبلغ (5٧,٣5٠) ريالاً إلى نتيجة حسابات المكلف للسنوات المذكورة تطبيقاً للقرار الوزاري رقم (٢000) وتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ لمخالفة الشركة معايير المحاسبة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التي تقضي بأن يتم تحديد تكلفة المخزون والبضاعة المنصرفة على أساس طريقة المتوسط المرجح، في حين يطالب المكلف بعدم قبول استثناء المصلحة من الناحية الشكلية لأن المصلحة من حيث المبدأ لم تستأنف قرار اللجنة الابتدائية القاضي بعدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط، هذا من جهة ومن جهة أخرى يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بعدم إعطاء المصلحة الحق في إعادة فتح ريبوط السنوات المذكورة تمشياً مع القرار الوزاري رقم (٢000) لعام ١٤١٧هـ طبقاً لما هو موضح عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة لمعيار المخزون السلعي الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم (٢/٢/٧) وتاريخ ١٤١٧/١١/٩هـ الموافق ١٨/٣/١٩٩٧م وعلى الأخص الفقرة رقم (٣-١-٢-١) والتي تنص على أن (تحتسب تكلفة السلع المتشابهة التي تفقد هويتها باختلاطها مع السلع المتشابهة على أساس طريقة المتوسط المرجح وإذا تأكد للمنشأة أن هذه الطريقة لا تلائم طبيعة نشاطها فيجوز لها استخدام طريقة الداخل أولاً أو طريقة الخارج أولاً شريطة أن تفصح عن المبررات التي جعلتها تختار هذه الطريقة وعن الفرق بين ثمن تكلفة البضاعة المباعة محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح وعن الفرق بين تكلفة المخزون آخر الفترة المالية محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح).

وبرجوع اللجنة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للأعوام المالية ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م وعلى الأخص الإيضاح رقم (٤) والمعنون بالبضاعة، تبين أن نوعية البضاعة محل الخلاف تمثل قطع غيار للمعدات سواء كانت للمخازن أو في الطريق وليست بضائع معدة للإتجار، كما أن هذا الإيضاح أشار إلى أن الشركة لا تستطيع تحديد كلفة البضاعة حسب طريقة المتوسط المرجح لأن نظامها المحاسبي لا يُمكن من هذا الإجراء وأن الشركة بصدد تغيير نظام الحاسب الآلي لديها ليتسنى لها استخدام طريقة المتوسط المرجح، ولقد أكد الإيضاح أنه تم تحديد تكلفة البضاعة على أساس طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً ولو أن الشركة استخدمت طريقة المتوسط المرجح لما كان هناك اختلاف جوهري في تكلفة البضاعة.

وحيث أن إيضاحات القوائم المالية جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية ذاتها، وأن تقرير المراجع القانوني الخارجي شهد بعدالتها وهذا يعني عدالة تلك الإيضاحات، وبما أن الإيضاح أعلاه حدد أسباباً مُبررة لعدم استخدام المتوسط المرجح وأكد عدم وجود خلاف جوهري في نتائج القياس المحاسبي بين الطريقتين. مما يعني التزام معد القوائم المالية ومراجعتها بما قضت به الفقرة رقم (٣-١-٢-١) من معيار المخزون السلعي الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم (٢/٢/٧) وتاريخ ١٤١٧/١١/٩هـ الموافق ١٨/٣/١٩٩٧م، ونظراً لعدم مخالفة المكلف معايير المحاسبة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند إعداد قوائمه المالية للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م من حيث القياس والإفصاح لبند المخزون (البضاعة) ، وحيث تبين للجنة من واقع القوائم المالية للمكلف عدم وجود فروق ذات أهمية نسبية تؤثر على احتساب الوعاء فإن اللجنة ترى عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح ريبوط السنوات المذكورة وبالتالي رفض استثناء المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء الربط المعدل الذي أجرته المصلحة بخطابها رقم (١٢/١٩٧٧) وتاريخ ١٥/٤/١٤٢٩هـ للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م.

البند الثاني: غرامة التأخير

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/٢) بتأييد المكلف في إلغاء غرامة التأخير وفقاً لحيثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار وذكرت أنه تم إخضاع الضريبة المستحقة لغرامة التأخير استناداً للمادة (١٥) من النظام الضريبي والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ.

وبعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة تضمنت الإفادة بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة قامت بإلغاء الربط المعدل وبالتالي الضريبة و غرامة التأخير عليها بقرارها رقم (٨) لعام ١٤٣٠هـ على أساس أنه ليس لدى المصلحة أي سند نظامي لفرض الضريبة على إضافة الفرق بين رصيد المخزون الافتتاحي ورصيد المخزون الختامي إلى ربح السنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م وذكر أن الغرض من غرامة التأخير المفروضة بموجب النظام هو ضمان التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة العامة، وأنه يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، أي أن يقدم المكلف الإقرار وفقاً للنظام في التواريخ المحددة بالنظام، وأنه ينبغي عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار، وذكر أن شركة (أ) كانت دائماً تسدد الضرائب المستحقة عليها بإخلاص وحسن نية وفقاً للأنظمة الضريبية حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت وضمن المواعيد المحددة نظاماً، وأن المسائل التي جرى بحثها أعلاه هي موضوع خلاف من نواح مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل ونتيجة لذلك لا يجوز إخضاعها لغرامة التأخير استناداً إلى المنشورين الدوريين رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ ورقم (٥) لسنة ١٣٩٣هـ، وذكر أنه 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" وبالإضافة إلى ما تقدم ذكره أن لجنة الاعتراض الابتدائية بقراريها بشأن الاعتراضين رقم (٦) ورقم (٤٨) لسنة ١٤٠١هـ قضت "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي يثور فيها الخلاف بين المصلحة والمكلف في وجهات النظر" وقد تأكد هذا الموقف بقرارات عديدة صدرت فيما بعد من لجنة الاعتراض الابتدائية ومنها على سبيل المثال القرارات رقم (١٢) و (٤٣) و (١١٢) الصادرة في عام ١٤٠٨هـ وذكر أن المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ ينص على ما يلي:

"وأن المقصود من هذا الجزاء هو:

أ- ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام.

ب- ضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة وتحقيق مطالب الخزينة العامة في حينها حفظاً 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 دائماً إلى أن يقوم الدليل على العكس، لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئاً 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..."

وذكر أن المادة (الخامسة عشرة) من المرسوم الملكي رقم (٣٣٢١/٢٨/٢/١٧) بتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ لا تنطبق على هذه الحالة لأنها تعالج موضوع تقديم الإقرار وتسديد المبلغ المستحق بموجبه إلى المصلحة قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة المالية وفي حالة عدم تقديم الإقرار وعدم سداد الضريبة بموجبه خلال خمسة أيام من التاريخ المحدد يضاف إلى مبلغ الضريبة غرامة بنسبة ١٠% من الضريبة وإذا تجاوز التأخير (١٥) يوماً تصبح الغرامة ٢٥% ، وبما أن الشركة قدمت الإقرار وسددت الضريبة بموجبه ضمن المهلة النظامية فإن غرامة التأخير المذكورة غير منطبقة ، وذكر 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..." ، وذكر أن المنشورين الدوريين أعلاه يؤكدان على 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 وفقاً للنظام وفي المواعيد المحددة ، وأنه يجب عدم فرض غرامة

تأخير نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار , وبما أن شركة (أ) قد أوفت بالتزاماتها في المواعيد النظامية المحددة فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير عليها من قبل المصلحة على أساس التعديلات التي أجرتها المصلحة أثناء دراستها لإقرارات شركة (أ) , وأضاف بأن هناك قضايا اعتراض صدرت بها قرارات لحالات مماثلة وذكر منها على سبيل المثال قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٦٣٩) لعام ١٤٢٧هـ, وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٥٢٨) لعام ١٤٢٥هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٤٤٩) لعام ١٤٢٤هـ وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٤٥٢) لعام ١٤٢٤هـ.

وفي ضوء التوضيحات والمعلومات أعلاه انتهى المكلف إلى المطالبة بتأييد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة الذي قضى بإلغاء الربط المعدل الصادر من قبل المصلحة للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م وإلغاء غرامة التأخير.

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 فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن التعديلات التي أجرتها المصلحة على نتيجة حسابات المكلف بفروقات المخزون للأعوام ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م, في حين يتمسك المكلف بما قضى به القرار الابتدائي بعدم توجب غرامة التأخير للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء الربط المعدل الذي أجرته المصلحة للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م, فإن الغرامة التي تم احتسابها بموجب ربط المصلحة للسنوات المذكورة تسقط لسقوط أصلها وبالتالي رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء غرامة التأخير.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٨) لعام ١٤٣٠هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء الربط المعدل الذي أجرته المصلحة بخطابها رقم (١٢/١٩٧٧) وتاريخ ١٤٢٩/٤/١٥هـ للسنوات ١٩٩٨م و ١٩٩٩م و ٢٠٠٢م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

٢- رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإلغاء غرامة التأخير وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق,,,