

(القرار رقم ١٣٢٨ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

في الاستئناف رقم (١١٩١/ض) لعام ١٤٣٢هـ

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

في يوم الأحد الموافق ١٤٣٤/١٢/٢٩هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك للاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢٩) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته (المصلحة) على شركة (أ) (المكلف) لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٣/٥/٥هـ كل من:، 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٩) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٨٤) وتاريخ ١٤٣١/١٢/٣٠هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة برقم (٨٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/١/٩هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند: احتساب الإيرادات وفقاً لنسبة الإنجاز.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المكلف في عدم وجود فرق إيرادات يتوجب احتساب ضريبة عليه لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات القرار وهو ما اعتبرته اللجنة سنداً لتأييد المكلف أن المصلحة لا تعترض على التكاليف الفعلية للعامين محل الاعتراض مما يعني (وهذا كلام اللجنة) أن الخلاف لا يسري على مجمل الضريبة المستحقة على العقد وإنما على توقيت الاعتراف بإيرادات العقد لكل عام مالي ومن ثم الأرباح الصافية التي يتم ربط الضريبة عليها لكل عام مالي، والمصلحة لا تختلف مع اللجنة ولا المكلف في التكاليف الفعلية لكل عام وإنما الخلاف ولب الموضوع هو الإيرادات التقديرية الناتجة عن عناصر معادلة نسبة الإنجاز وأهمها بالتحديد هو عنصر التكاليف التقديرية الإجمالية للعقد والتي تمثل مقام المعادلة المقسوم عليه، والذي يؤثر تحديداً في قيمة الإيرادات المقطرة الناتجة عن تطبيق هذه المعادلة بعناصرها الثلاثة وهي (إجمالي إيرادات العقد، والتكاليف الفعلية للعام، والتكاليف التقديرية الإجمالية المتغيرة بمعرفة الشركة) وبالتالي فإن هذه القيمة الإجمالية التقديرية لتكاليف العقد تؤثر سلباً على الإيرادات الناتجة من هذه المعادلة ومن ثم في صافي الربح الخاضع للضريبة عن الفترة المالية، فكلما زادت هذه التكاليف التقديرية وتم تضخمها وتعديلها باستمرار تحت أي مبرر قلت الإيرادات الناتجة ومن ثم صافي الربح الخاضع للضريبة، لذلك تؤكد المصلحة بأن هناك تأثير سلبى على صافي الأرباح المتحققة من الإيرادات والناتجة عن تطبيق هذه المعادلة

وأهمها عنصر إجمالي التكاليف التقديرية للعقد الذي تعترض عليها المصلحة وليس ما جاء في حيثيات القرار من أن التأثير فقط على توقيت الاعتراف بإيرادات العقد لكل عام حيث أن هذا التوقيت في رأي المصلحة هو موضوع شكلي، وأما قيمة الإيرادات الناتجة عن المعادلة المعنية هي جوهر الموضوع وقد أوضحت المصلحة وجهة نظرها في هذا الموضوع مؤيداً بالأسانيد من الفحص الميداني والتي أوجزتها المصلحة فيما يلي:

١- احتسبت الشركة إيراداتها عن عقدها طويل الأجل على أساس نسبة الإنجاز وذلك بضرب تكلفة ما تم إنجازه خلال الفترة المالية في قيمة العقد مقسوماً على التكلفة الإجمالية المقدرة للعقد، والطريقة التي استخدمتها الشركة في تقدير إيراداتها تتفق مع معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومع مقتضى المادة (٢٦) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمادة (٢٠) من لائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ من حيث تطبيق معادلة نسبة الإنجاز، إلا أن عدالة نتيجة هذه المعادلة تعتمد على قيم العناصر المكونة لها وهو ما تم الإشارة إليه آنفاً من أن هذا يعد تأثيراً سلبياً على الإيرادات الناتجة من هذه المعادلة ومن ثم على صافي الربح الخاضع للضريبة.

٢- أن المادة (٦٢) فقرة (أ) من النظام الضريبي أعطت المصلحة الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في إقرارات المكلفين بما يجعلها متوافقة مع أحكام النظام الضريبي، كما أكدت المادة (٢٣) فقرة (أ) و (ب) أنه "يجب أن تبين طريقة المحاسبة التي يتبعها المكلف دخله بوضوح"، وأن "تحدد إجمالي الدخل والمصاريف للشركة المقيمة ولأي مكلف يحتفظ أو ملزم نظاماً بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية المتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة وفقاً لتلك الدفاتر بعد تعديل الحسابات لتتلاءم وقواعد هذا النظام.

٣- أجرت المصلحة فحصاً ميدانياً لدفاتر المكلف وسجلاته والمستندات وحسابات الشركة لتدقيق عناصر تلك المعادلة حيث كان تدقيق المصلحة لكل عنصر وفقاً للآلية التالية:

التكاليف الفعلية المتكبدة:

فحص المستندات التي تثبت نشأة وطبيعة التكلفة وطريقة قيدها وإثباتها في الدفاتر المحاسبية.

قيمة العقد: فحص مستندات العقد وأوامر التغيير التي تثبت إجمالي قيمة العقد في نهاية الفترة المالية.

التكاليف المقدرة: لقد قامت المصلحة بفحص الدراسات التي توضح بنود العقد ومفرداته عند تقديم العطاء للجهة صاحبة العقد، والدراسات التي على أساسها تم تقدير تكلفة كل بند من بنود العقد، وقد وافقت الشركة على هذه الآلية حيث جاء في محضر أعمال الفحص (صفحة ١)، أنه عند سؤال فريق الفحص الميداني لممثلي الشركة عن كيفية تحديد عناصر معادلة نسبة الإنجاز، أفادوا أنه يتم تحديد قيمة العقد (وهو العنصر الأول في المعادلة) بناءً على إتفاقية العقد وأوامر التعديل، والتكاليف الفعلية (وهي العنصر الثاني في المعادلة) فتحدد بناءً على المستندات الفعلية التي تثبت تلك التكاليف، أما التكاليف التقديرية الإجمالية (وهي العنصر الثالث والأهم في هذه العناصر لما له من تأثير في ناتج المعادلة من إيرادات تمثل الفترة التي ينتج عنها صافي الربح الخاضع للضريبة) فإن هذا العنصر الهام يقدر بناءً على تقديرات مدير المشروع (وهذا وفقاً لما أفاد به ممثلو الشركة في محضر الفحص).

٤- لذلك فقد كان الخلاف بين المصلحة والشركة يتمحور حول قيمة عنصر إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، فالشركة لم تقدم المستندات الكافية لصحة احتساب هذه التكاليف حيث أنها في بادئ الأمر قدمت لفريق الفحص الميداني كشفاً موقفاً من مدير المشروع تدعي بأنه يمثل الدراسة لإجمالي التكاليف التقديرية للعقد، وهذا الكشف لا يمثل إلا إجماليات للتكاليف دون أن يربطها بنود ومفردات العقد ودون أن يربطها بالأسس التي تم على أساسها تسعير تلك البنود أي أن الشركة لم تقدم تفاصيل

وتحليلات هذه الإجماليات للوقوف على طبيعتها ومدى احتياج المشروع إليها، وكما يتضح فهذا الكشف متفق مع الكشوفات في المرفق رقم (١) من لائحة اعتراض الشركة.

ثم قدمت للمرة الثانية عند حضور ممثلها من مكتب محاسبتها القانوني (مكتب ب) ملغاً مكوئاً من (١٠٠٠) صفحة تقريباً انظر صفحة (٢) من محضر أعمال الفحص، وتبين أن هذا الملف يشتمل على تفاصيل مفردات العقد، وعند اختيار عينة من مفردات العقد لفحصها ومطالبة الشركة بالأسس التي على أساسها تم تسعير تلك التكاليف قدمت الشركة صوراً لعقود مقاوله الباطن لبعض الأعمال التي تثبت تكاليف بعض مفردات العينة حتى نهاية العقد وهي تخص بعض الأعمال المحلية للعقد، أما باقي مفردات العينة فلم تقدم الشركة أي أساس للتسعيرة التي قدرتها لتلك العينة بما في ذلك باقي أجزاء ومفردات العقد للأعمال الخارجية، ورغم عدم وجود دراسة للتكاليف التقديرية التي تتفق من حيث مفرداتها مع الدراسة المعدة عند تقديم العطاء للجنة التعاقد ومدعمة بمستندات التسعير لمفردات كافة أجزاء العقد، فقد احتسبت الشركة لعقدها الذي تبلغ قيمته (٣,٥٩١,٦٨٦,٢٥٠) ريالاً والتي تتغير من عام لآخر حسب أوامر التعديل، تكاليف تقديرية منذ بداية العقد بما نسبته ٩٨% تقريباً من قيمة العقد لكافة الأعوام محل الفحص، وحيث أن أحكام النظام الضريبي المشار إليها أعلاه، تلزم الشركة بتقديم مستندات دقيقة وواضحة لتحديد التكاليف التقديرية، كما أنه وفقاً لمعايير المحاسبة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فإنه عند استخدام نسبة الإنجاز لا بد من إعداد تقديرات يمكن الاعتماد عليها بدرجة معقولة بخصوص التكاليف اللازمة لإنجاز العقد، لذلك فإن تقدير الشركة للتكاليف التقديرية بما نسبته ٩٨% من قيمة العقد في ظل المعطيات الموضحة أعلاه، لا يتفق مع متطلبات وأحكام النظام الضريبي وكذلك المعقولية التي نصت عليها معايير المحاسبة (معياري الإيرادات)، وبناءً على ذلك رأت المصلحة تعديل احتساب تلك التكاليف باحتسابها تكاليف تقديرية بما نسبته ٩٠% من قيمة العقد للأعوام محل العقد استثنائاً بحالات المثل للمكلفين الآخرين، وبمقتضى المادة (١٦) فقرة (٤-٤) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ التي تحدد أرباح المقاولين في مجال الأعمال الإنشائية بما لا يقل عن ١٠% من قيمة العقد، وتستترشد المصلحة بقرار اللجنة الاستثنائية رقم (٩١٢) لعام ١٤٣٠هـ الذي جاء فيه أن من الشروط الأساسية لاستخدام أسلوب نسبة الإنجاز توافر عدة عوامل تستطيع من خلالها الشركة استقراء الإيرادات وكذلك المصاريف التقديرية بأدلة قاطعة ومستندات ثابتة.

بعد إطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم ممثلها مذكرة برقم (٣١/٣١٠) وتاريخ ١٤٣٤/٤/١٤هـ تضمنت الإفادة بالآتي:

- أن شركة (أ) تعمل في نشاط المقاولات بالمملكة منذ أكثر من خمسة وعشرين عاماً دون توقف، وعلى مدى هذه السنوات قامت بتنفيذ مشاريع عديدة كشركة ذات مسؤولية محدودة أجنبية بترخيص مؤقت في البداية ثم بترخيص من الهيئة (ج) برقم (١/٧٧٦) وتاريخ ١٤٢٦/٨/١٥هـ وقيدت بالسجل التجاري رقم وتاريخ ١٤٢٦/١٠/٢٦هـ.

- تعاقدت الشركة مع شركة (د) لتنفيذ مشروع (هـ) لتصميم و توريد وتركيب واختبار التشغيل لمحطة وتمتد فترة العقد ل ٣٤ شهراً بدأ من ٢٠٠٥/٨/٧م وبقيمة إجمالية قدرها:

السنة المالية المنتهية	السنة المالية المنتهية	السنة المالية المنتهية	البيان
في	في	في	
٢٠٠٨/٤/٣٠م	٢٠٠٧/٤/٣٠م	٢٠٠٦/٤/٣٠م	
٣,٦٣١,٢١٥,٨١٠	٣,٥٩١,٦٨٦,٢٥٠ ريالاً	٣,٥١٥,٨٠٥,٠٠٠ ريالاً	القيمة عند بداية الفترة
١٠١,٩٤٩,١٨٧	٣٩,٥٢٩,٥٦٠ ريالاً	٧٥,٨٨١,٢٥٠ ريالاً	أوامر تغيير
٣,٧٣٣,١٦٤,٩٩٧	٣,٦٣١,٢١٥,٨١٠ ريالاً	٣,٥٩١,٦٨٦,٢٥٠ ريالاً	المجموع

- قدمت الشركة إقرارها الضريبي وقوائمها المالية المدققة لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م وسددت التزاماتها الضريبية البالغة (٢١,٩٧٧) ريالاً و (٧,٤٤٨,٩٥٨) ريالاً على التوالي.

- تم إجراء فحص ميداني لحسابات الشركة عن عامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م خلال الفترة من ٢٤/٥/٢٠٠٨م إلى ٢٩/٥/٢٠٠٨م. وذلك بعد انقضاء ثلاثين شهراً من بداية التعاقد الساري المفعول اعتباراً من ٧/٨/٢٠٠٥م وانقضاء السنة المالية الثالثة للمشروع وأكثر من ٩٧% من العمر التعاقدى للمشروع المقدر بـ ٣٤ شهراً.

- تم إصدار الربط الضريبي النهائي على الشركة لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م بخطاب المصلحة رقم (١٢/١٢٣٨) وتاريخ ١٤٣٠/٣/٦ الموافق (٢٠٠٩/٣/٢م) أظهر فرقاً في الإيرادات وضريبة الدخل نتيجة لاحتساب المصلحة تكاليف تقديرية بواقع ٩٠% من قيمة العقد الكلي وذلك على النحو الآتي:

العام	فرق الإيرادات المقدر	الربح المعدل	الضريبة المقدر	المسدد	فرق الضريبة المقدر
٢٠٠٦م	٤,٦٥٠,٠٤٦	٤,٧٩٦,٥٥٨	٩٥٩,٣١٣	(٢١,٩٧٧)	٩٣٧,٣٣٥
٢٠٠٧م	٢٢٠,٦١٨,٧٩٨	٢٧٠,٤١٢,٧٧١	٥٤,٠٨٢,٥٥٤	(٧,٤٤٨,٩٥٨)	٤٦,٦٣٣,٥٩٦
الإجمالي	٢٢٥,٢٦٨,٨٤٤	٢٧٥,٢٠٩,٣٢٩	٥٥,٠٤١,٨٦٧	(٧,٤٧٠,٩٣٥)	٤٧,٥٧٠,٩٣١

وقد بلغت ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي (٤٧,٩٣١) ريالاً لعام ٢٠٠٦م و(٥٥١,٧٥٨) ريالاً لعام ٢٠٠٧م وتم سداحه بأمر التحصيل رقم (.....) وتاريخ ٢٧/٤/٢٠٠٩م.

- اعترضت الشركة على الربط الضريبي النهائي لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م بخطابها المؤرخ في ٢٣/٤/١٤٣٠هـ (الموافق ١٩/٤/٢٠٠٩م) والمسجل بوارد المصلحة بتاريخ ٥/٥/١٤٣٠هـ، وصدر بشأنه قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢٩) لعام ١٤٣١هـ بتأييد الشركة في البند ثانياً فقره رقم (١) في عدم وجود فرق إيرادات يتوجب احتساب ضريبة عليه لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م، واستأنفته المصلحة بخطابها رقم (١٦/١٣٩) (١٤٣٢/١/٩هـ) وتاريخ ١٤٣٢/١/٩هـ.

وقد تضمنت مذكرة استئنافها أنها لا تختلف مع اللجنة ولا المكلف في التكاليف الفعلية لكل عام وإنما الخلاف على الإيرادات التقديرية الناتجة عن عناصر معادلة نسبة الإنجاز وأهمها بالتحديد هو عنصر التكاليف التقديرية الإجمالية للعقد والتي تمثل مقام المعادلة المقسومة عليه وهو ما يؤثر سلباً على الإيرادات الناتجة من هذه المعادلة ومن ثم صافي الربح الخاضع للضريبة عن الفترة المالية، وقد رد المكلف على ما ذكرته المصلحة بالآتي:

(١) تفر المصلحة بالتكاليف الفعلية حتى نهاية السنة المالية الثالثة والأخيرة للعقد بتاريخ ٣٠/٤/٢٠٠٨م حسب الحسابات المدققة البالغة (٣,٥٣٠,١٩٠,٠٤٦) ريالاً، كما تفر بالإيرادات الفعلية للعقد التي تمثل القيمة الكلية للعقد زائداً/ناقصاً أوامر التعديل حتى نهاية السنة المالية الثالثة والأخيرة للعقد حسب الحسابات المدققة البالغة (٣,٧٣٣,١٦٤,٩٩٧) ريالاً، والنتيجة الحتمية أنها تفر أيضاً بأن صافي الربح الخاضع للضريبة من العقد حتى نهاية السنة الثالثة والأخيرة للعقد هو ناتج خصم التكاليف الفعلية من إجمالي الإيرادات الفعلية وقد بلغت للسنوات ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م مبلغ (٢٠٢,٩٧٤,٩٥١) ريالاً وبينها كالتالي:

الإيرادات الفعلية حتى ٣٠/٤/٢٠٠٨م ٣,٧٣٣,١٦٤,٩٩٧

التكلفة الفعلية حتى نهاية ٣٠/٤/٢٠٠٨م (٣,٥٣٠,١٩٠,٠٤٦)

صافي الربح الخاضع للضريبة

٢٠٢,٩٧٤,٩٥١

وبذلك و ما دام أن المصلحة تقر بالتكاليف الفعلية والإيرادات الفعلية وفي الوقت نفسه لم تعترض على ما جاء في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية الثالثة رقم (٢٩) لعام ١٤٣١هـ من أن الخلاف لا يسري على مجمل الضريبة المستحقة على العقد حسب الإيرادات والتكاليف الفعلية، وإنما على توقيت الاعتراف بإيرادات العقد لكل عام مالي ومن ثم الأرباح الصافية التي يتم ربط الضريبة عليها لكل عام مالي، بل إن هذا التوقيت في رأي المصلحة هو موضوع شكلي، وهو ما يعني بالضرورة قبولاً ضمناً للتكاليف الإجمالية للعقد، فلا وجه للتشكيك في صحة التكاليف الإجمالية للعقد لأنه لا أثر لها على الضريبة، ومن ثم فلا وجه لاستئناف المصلحة على هذا العنصر.

(٢) تقر المصلحة أن الطريقة التي استخدمتها الشركة في تقدير إيراداتها تتفق مع معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومع مقتضى المادة (٢٦) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٠/١٥/١٤٢٥هـ والمادة (٢٠) من لائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ من حيث تطبيق نسبة الإنجاز، ومعلوم أن وظيفة نسبة الإنجاز هي توزيع الإيرادات على عمر العقد طويل الأجل ومن ثم توزيع الأرباح الإجمالية للعقد على سنوات عمره، والتمكن من جباية الضريبة في نهاية كل سنة بدلاً من الانتظار حتى الانتهاء من كل الأعمال المنصوص عليها في العقد.

(٣) إن قيام المصلحة باحتساب عنصر التكاليف الإجمالية للعقد جزافياً بواقع ٩٠% من القيمة الكلية للعقد دون أي مبرر نظامي أو مسوغ شرعي قد نشأ عنه إيرادات وهمية لن تتحقق مطلقاً وذلك بأن إجمالي الإيرادات للسنوات الثلاث تزيد عن ١٠٠% من القيمة الكلية للعقد بمبلغ (١٨٩,٢٥٠,٩٨٣) ريالاً (كما هو موضح في الجدول أدناه) وهو ما يؤكد على عدم واقعية افتراض المصلحة لتجاوزها الحدود القصوى لتلك الإيرادات المتمثلة في القيمة الكلية للعقد، ولا يمكن أن تكون هذه هي الإيرادات العادلة المبنية على واقعية كافة عناصر معادلة نسبة الانجاز على النحو الذي أشارت إليه المصلحة، الأمر الذي يوضح أن ما قامت به المصلحة من تعديل لإيرادات الشركة لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م لا تعطي الصورة العادلة لنتيجة أعمال الشركة ولا يمثل الصورة الحقيقية للإيرادات المتحققة لمراحل إنجاز العمل، والجدول هو على النحو التالي:

البيان	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
القيمة الكلية للعقد	٣,٥٩١,٦٨٦,٢٥٠	٣,٦٣١,٢١٥,٨١٠	٣,٧٣٣,١٦٤,٩٩٧
التكلفة الفعلية	١٠٠×٤١,٧٤٤,٠١٧	١٠٠×٢,٤٥٨,١٦٣,١٣٧	١٠٠×١,٠٣٠,٢٨٢,٨٩٢
التكلفة المقدرة ٩٠% من القيمة الكلية	٣,٢٣٢,٥١٧,٦٢٥	٣,٢٦٨,٠٩٤,٢٢٨	٣,٣٥٩,٨٤٨,٤٩٧
نسبة الانجاز	%١,٢٩١	%٧٥,٢١٧	%٣٠,٦٦٤
الإيرادات السنوية حسب احتساب المصلحة	٤٦,٣٨٦,٦٦٩	٢,٧٣١,٢٩١,٥٩٦	١,١٤٤,٧٣٧,٧١٥
مجموع الإيرادات للثلاث سنوات الأولى			٣,٩٢٢,٤١٥,٩٨٠

٣,٧٣٣,١٦٤,٩٩٧			القيمة الكلية للعقد في نهاية السنة الثالثة
١٨٩,٢٥٠,٩٨٣			الإيرادات المضافة الوهمية

(٤) أن التكاليف التقديرية التي قام بحسابها فرع الشركة المسئول عن تنفيذ العقد لم تتم على أساس نسبة مئوية، كما تعتقد المصلحة، بل قامت على أساس تقديرات مدروسة للمواد والعمالة وعقود المقاولين المحليين وأن مدير المشروع قد قدم لمندوبي المصلحة ملخصاً لإجمالي التكاليف المقدرة، ثم قدم تفاصيل لمفردات تلك التكاليف أشار إليها مندوبو المصلحة بأنها تحتوي على ما يقارب الألف صفحة، ويمثل ملخص إجمالي التكاليف المقدرة الموازنة التقديرية للعقد المعدة قبل بداية العمل في المشروع ويسترشد به مدير المشروع في قراءة التكلفة الفعلية مع مضي عمره، ومن المنطقي أن يحدث تطابقاً كاملاً بين التكلفة التقديرية والتكلفة الفعلية لكل البنود المتعاقد على توريدها أو إنجازها، باستثناء أوامر التعديل، مثل:

- المواد المستوردة من الخارج.

- الأعمال المدنية والميكانيكية والكهربائية.

والتكلفة التقديرية الكلية للعقد موزعة بين تكلفة المواد المستوردة المقدرة والتكلفة المقدرة بخلاف المواد المستوردة هي الآتي:

العام	قيمة المواد المستوردة المقدرة	القيمة الكلية بدون المواد المستوردة	الإجمالي
٢٠٠٦م	٢,٥٢٢,٩٣٦,٠٠٠	١,٠٦٨,٧٥٠,٢٥٠	٣,٥٩١,٦٨٦,٢٥٠ ريالاً
٢٠٠٧م	٢,٥٢٩,٦٦٧,٠٠٠	١,١٠١,٥٤٨,٨١٠	٣,٦٣١,٢١٥,٨١٠ ريالاً
٢٠٠٨م	٢,٥٣٣,٨٦٣,٠٠٠	١,١٩٩,٣٠١,٩٩٧	٣,٧٣٣,١٦٤,٩٩٧ ريالاً

ويستنتج من ذلك الآتي:

أ- أن كون التكاليف التقديرية بلغت نسبتها ٩٨% تقريباً لا علاقة له مطلقاً بهامش الربح الفعلي، فالأرباح تتحقق من معادلة خصم التكاليف الفعلية من الإيرادات.

ب- أن التكلفة التقديرية الكلية للعقد تتضمن تكلفة المواد المستوردة المقدرة والتي تزيد مبالغها على (٢,٥) مليار ريالاً وتشكل ٧٢% من التكلفة الكلية للعقد، ولا تشمل على أي عنصر للأرباح حيث تم تضمينها في سعر العقد وفي التكلفة بنفس القيمة، ومن ثم فإن أسعار التعاقد المضمنة في القيمة الكلية للعقد هي نفس الأسعار التي تظهر في التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية، وهذه الإفادة لم تكن محل اعتراض من قبل المصلحة. وهذا يعني بالضرورة أن الإيرادات المرتبطة بالمواد المستوردة هي الأخرى لا تتضمن أي عنصر للأرباح كما أنها لا تعتبر دخلياً نشأ عن نشاط في المملكة كما قضت به الفقرة (٧) من المادة (٥) من اللائحة التنفيذية للنظام، ومن ثم فلا وجه لتشكيك المصلحة في تقديرات الشركة للتوريدات الخارجية لأنه لا أثر لها على الضريبة.

(٥) إن المادة (٢٦) من النظام الضريبي والمادة (٢٠) من لائحته التنفيذية لم يحددوا كيفية التوصل لإجمالي التكاليف المقدرة للعقد طويل الأجل، بينما اكتفى المعيار الدولي رقم (١١) (عقود الإنشاء) والمعيار السعودي في هذا الخصوص إلى الإشارة بأن:

"المنشأة تكون بصفة عامة قادرة على وضع تقديرات بدرجة معقولة من الثقة بعد توقيعها للعقد إذا تضمن ما يلي:

أ- الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف بخصوص الأصل المراد إنشاؤه.

ب- المقابل الذي سيتم تبادله.

ج- طريقة وشروط سداد قيمة العقد".

وكل هذه الشروط متوافرة في حالة العقد موضوع الربط، وبالإضافة إلى ذلك فإن شركة (أ) تتميز بالخبرة الطويلة في مجال تنفيذ عقود الإنشاءات ولديها أعداد كبيرة من المهندسين القادرين على القيام بالتقديرات.

(٦) إن الفقرتين (أ.ب) من المادة (٢٣) من النظام الضريبي المعنونة بطريقة المحاسبة قضتا بأنه يجب إن تبين طريقة المحاسبة، التي يتبعها المكلف دخله بوضوح، وأن يحدد إجمالي الدخل والمصاريف للشركة المقيمة و لأي مكلف يحتفظ أو ملزم نظاماً بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية المتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة وفقاً لتلك الدفاتر وبعد التعديل الحسابات لتلائم وقواعد هذا النظام وقد فعلت الشركة ذلك في الإيضاح رقم (٢) من الإيضاحات المصاحبة للقوائم المالية.

(٧) أن ما ورد في الفقرة (٣) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية للنظام من أحقية المصلحة في تحديد إيرادات المكلف من العقود طويلة الأجل وفقاً لما تراه على ضوء ما توفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن لا ينطبق على حالة الشركة ما دام أن الشركة قدرت إيراداتها وفقاً لطريقة نسبة العمل المنجز، وما دام أن خطاب المصلحة رقم (١٢/١٢٣٨) بتاريخ ١٤٣٠/٣/٦ هـ المرفق به الربط الضريبي لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م ومحضر الفحص الميداني لم يذكر في أي جزء منهما أن شركة (أ) لم تتقيد باستخدام طريقة نسبة العمل المنجز لحساب إيراداتها عن العامين المذكورين، فإن جوهر الخلاف بين الشركة والمصلحة ليس في كيفية تطبيق المعادلة المتعلقة بطريقة نسبة العمل المنجز وإنما في عنصر التكاليف التقديرية للعقد التي تحتوي على مبلغ يزيد عن (٢,٥) مليار ريالاً يمثل تكاليف المعدات والمواد المستوردة وبشكل نسبة ٧٢% من الإيرادات، أي أن التكاليف التقديرية للعقد تحتوي على كل فواتير الاستيراد التي تثبت التكلفة الفعلية والتي سُددت الرسوم الجمركية على أساسها لأن الفواتير المبدئية مطابقة تماماً لفواتير الاستيراد التي تحدد التكلفة الفعلية للشركة وأسعار المواد الخارجية التي تظهر كجزء من القيمة الكلية للعقد هي نفس الأسعار التي تظهر كجزء من إجمالي التكاليف المقدرة وهي نفس الأسعار التي تظهر في التكلفة الفعلية للمواد التي تم استيرادها.

(٨) إن فرع شركة (أ) الذي يقوم بتنفيذ هذا المشروع لا ينتج المعدات المستوردة بل تقوم بإنتاجها شركة (أ) (اليابان) والشركات الأخرى وهي تحدد أسعارها وتتفاوض شركة (أ) مع صاحب المشروع على هذه الأسعار التي تثبت أخيراً في العقد ويضمنها الفرع في تكلفته التقديرية ولا يملك أن يضيف أي هامش أرباح لها.

لقد تم تصنيع المواد الخارجية بالاتفاق مع شركة (د) و(هـ) خارج المملكة العربية السعودية وتم توريدها بموجب العقد موضوع الربط والعائد من هذا التوريد لا يعتبر دخلاً نشأ عن نشاط في المملكة، حيث قضت الفقرة (٧) من المادة (٥) من اللائحة التنفيذية للنظام (لا تعتبر عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة). ومن ثم فإن أسعار التعاقد المضمنة في القيمة الكلية للعقد هي نفس الأسعار التي تظهر في التكلفة الفعلية والتقديرية، وهذا يعني بالضرورة أن إجمالي التكاليف المقدرة التي تحتوي على أكثر من (٢,٥) مليار ريالاً لا تتضمن على أي عنصر للأرباح.

(٩) إن حجة المصلحة بما ورد في الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة الشركة حيث إن المادة تختص بصافي الربح التقديري وليس بتقدير التكاليف التقديرية ثم إن هذه الفقرة لا تنطبق في حالة تطبيق نسبة العمل المنجز.

(١٠) إن حجة المصلحة بانطباق الفقرة (٦) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة الشركة فالأعمال المصاحبة لعقد (هـ) محددة القيمة ومنفصلة عن أعمال التوريد وهي أيضًا لا تنطبق في حالة تطبيق نسبة العمل المنجز.

(١١) إن حجة المصلحة بما ورد في الفقرة (أ) من المادة (٦٢) من نظام ضريبة الدخل بحقها في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في الإقرار بما يجعلها متوافقة مع أحكام نظام ضريبة الدخل لا ينطبق على حالة الشركة حيث أن المصلحة لجأت إلى طريقة التقدير الجزافي على الرغم من توفر الحسابات وتقديم الإقرارات.

(١٢) إن حجة المصلحة بما ورد في الفقرة (ب) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل بحقها في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري لا تنطبق على حالة الشركة حيث أن هذا الحق مقرونًا بعدم تقديم الإقرار في المواعيد النظامية، ومن المعلوم أن الشركة قدمت الإقرار وسددت الضريبة المستحقة بموجبها بما يتفق مع المادة (٦٩) المتعلقة بتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجب إقراره خلال مئة وعشرون يومًا من نهاية سنته الضريبية.

(١٣) إن احتجاج المصلحة بما ورد بقرار اللجنة الإستئنافية الضريبية رقم (٩١٢) لعام ١٤٣٠هـ هو احتجاج في غير محله حيث أن جوهر الخلاف الوارد في هذا القرار بين المكلف والمصلحة هو أن المصلحة تطالب بأخذ التكاليف التقديرية قبل التعديل، في حين يتمسك المكلف بأخذ التكاليف التقديرية المعدلة، أما جوهر الخلاف في اعتراض شركة (أ) فيتمثل في أن المصلحة أظهرت فرقًا في الإيرادات وضريبة الدخل لاحتسابها تكاليف تقديرية بواقع ٩٠% من قيمة العقد.

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 التكاليف التقديرية بنسبة ٩٠% من إجمالي إيرادات العقد لغرض تطبيق المعادلة عند احتساب الإيرادات وفقًا لنسبة الانجاز، في حين يرى المكلف احتساب الإيرادات وفقًا لنسبة الانجاز التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية والإقرارات المقدمة وذلك للأسباب الموضحة تفصيلًا عند عرض وجهة نظر الطرفين.

وبعد الدراسة يتضح أن الطرفين متفقان على احتساب الإيرادات لكل سنة مالية وفقًا لطريقة نسبة الانجاز كما أنهما متفقان على تطبيق المعادلة المحددة لذلك، إلا أنهما يختلفان على مبلغ التكاليف التقديرية التي هي أحد عناصر المعادلة لاحتساب الإيرادات وفقًا لطريقة نسبة الانجاز حيث ترى المصلحة أن المكلف لم يقدم المستندات الثبوتية التي على أساسها تم احتساب التكاليف التقديرية بما يجعلها تقدر هذه التكاليف بنسبة ٩٠% من قيمة إيرادات العقد، في حين يؤكد المكلف بأن التكاليف التقديرية التي قام باحتسابها لم تحدد بنسبة مئوية وإنما تم احتسابها استنادًا إلى تقديرات مدروسة للمواد والعمالة وعقود المقاولين قدم للمصلحة ملخصًا بها وتفصيل لمفرداتها.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن المادة (٢٦) من النظام المعنونة بالعقود طويلة الأجل تنص على الآتي:

أ- يحتسب الدخل والمصاريف المتعلقة بعقد طويل الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية.

ب- تحديد نسبة العمل المنجز بمقارنة تكاليف العقد المتكبدة خلال السنة الضريبية مع إجمالي التكلفة المقدرة للعقد.

ج- لأغراض هذه المادة يعني مصطلح "عقد طويل الأجل" عقد تصنيع أو تركيب أو إنشاء أو أداء خدمات متعلقة بها والذي لم يكتمل تنفيذه خلال السنة التي بدأ فيها التنفيذ، باستثناء العقد المتوقع اكتماله خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي للعمل الوارد في العقد.

كما أن المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية تنص على الآتي:

١- تتم المحاسبة من العقود طويلة الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق (سواءً إيرادًا للمقاول، أو مصروفًا لصاحب العقد أو المقاول الرئيس) على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية وفقًا للمعادلة الآتية:

التكاليف الفعلية المتكبدة خلال السنة الضريبية × القيمة الكلية للعقد طويل الأجل ÷ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد طويل الأجل.

٢- يقصد بالعقد طويل الأجل، أي عقد تصنيع، أو تركيب، أو إنشاء، أو تسليم مفتاح، أو أداء خدمات متعلقة بها (مثل عقد المهندس المشرف على إنشاء المشروع)، الذي بدأ تنفيذه خلال السنة المالية ولم يكتمل التنفيذ حتى تاريخ اقفال الحسابات، وذلك باستثناء العقد المتوقع تنفيذه بالكامل خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي في تنفيذه.

٣- في حالة عدم تقييد المكلف بما ورد في الفقرة (١) من هذه المادة في تحديد إيراداته من العقود طويلة الأجل، للمصلحة الحق في تحديدها وفقًا لما تراه على ضوء ما يتوفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للشركة الأم "شركة (أ)" للأعوام المالية من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٩م والقوائم المالية للمكلف لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م تبين أن الإيضاح رقم (١) من إيضاحات القوائم المالية يفيد بأن النشاط الرئيسي للشركة هو القيام بتنفيذ عقود مقاولات إنشاء وتركيب وصيانة واختبار محطات كما أن الإيضاح رقم (٢) من إيضاحات القوائم المالية المعنون بأهم السياسات المحاسبية المتبعة يفيد بالآتي:

١/١/٢- تثبت الإيرادات على أساس طريقة نسبة الانجاز التي تحدها باستخدام نسبة التكلفة المتكبدة حتى تاريخه إلى إجمالي تكلفة إكمال العقد المقدرة من قبل الإدارة.

٢/١/٢- تمثل الإيرادات المثبتة بالزيادة عن قيمة المستخلصات إيرادات العقد المحققة والمكتسبة بزيادة عن الأعمال المنجزة التي صدرت عنها مستخلصات حتى تاريخ المركز المالي.

٣/١/٢- تمثل قيمة المستخلصات الزائدة عن الإيرادات المثبتة البالغ التي صدر عنها مستخلصات بزيادة عن أعمال العقد المنجزة والمكتسبة حتى تاريخ المركز المالي.

وباطلاع اللجنة على محاضر الفحص الميداني الذي أجرته المصلحة خلال عام ١٤٢٩هـ الذي ورد بها ما يلي:

"أفاد الحاضرون أن الشركة بدء من عامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م بدأت استخدام طريقة نسبة الانجاز في الاعتراف بالإيرادات طبقًا لأحكام النظام الضريبي الجديد وسؤال الحاضرين عن كيفية تحديد عناصر معادلة نسبة الانجاز، قدموا كشوفاً باحتساب الإيرادات وفقًا لطريقة نسبة الانجاز، كما أشاروا إلى أنه يتم تحديد قيمة العقد بناءً على اتفاقية العقد وأوامر التعديل، أما التكاليف الفعلية فتحدد بناءً على المستندات التي تثبت تلك التكاليف، أما التكاليف التقديرية فتحتسب بناءً على تقديرات مدير المشروع لما له من خبرة في تحديد التكاليف المتوقعة وقدموا كشوفاً موقفاً من مدير المشروع يوضح التكاليف التقديرية. وعند حضور مندوب المحاسب القانوني أشار إلى أنه يوجد دراسة للتكاليف التقديرية وعند الإطلاع عليها تبين أنها مكونة من ملف يحتوي على ما يقارب (١٠٠٠) صفحة، وعند شرح الشركة لعناصر محتويات الملف تبين أن كل ورقة تحتوي على عناصر لتكاليف حقيقية ومن واقع المستندات الفعلية التي تحدد تكاليف كامل البند حتى نهاية العقد مما تكون معه التكاليف التقديرية مرتبطة بشكل كبير بالتكاليف الفعلية مما يوضح أن محتويات الملف هو سجل إحصائي للتكاليف المتوقعة حتى نهاية

العقد هذا فيما يختص بالمواد المحلية أما فيما يختص بالمواد الخارجية فلم نجد مستندات تؤكد الدارسة التي تقدر تلك التكاليف بل تبين أن مفردات التوريد في ٢٠٠٧م تفوق تكاليفها التقديرية تكاليفها الفعلية بكثير كما أن الحاضرين أشاروا إلى أن التوريد في ٢٠٠٨م قليل، وقد تم اختيار ثلاث صفحات بشكل عشوائي للمواد المحلية وتم اختيار بند من كل صفحة واخذ صورة من المستندات التي تؤيد هذا البند للإثبات فقط، هذا مع العلم أن العقد وحدة واحدة لم تحدد قيمة الأعمال الخارجية والأعمال المحلية بشكل مستقل، كما أن معادلة نسبة الانجاز احتسبت للأعمال المحلية والخارجية في معادلة واحدة. وقد تم سؤال الحاضرين عن أسباب رفع قيمة التكاليف التقديرية للمشروع بما يقارب ٩٨% من قيمة العقد وهو في بداية التنفيذ؟ فأفادوا بأنه تم تقدير هذه التكاليف من قبل القسم الهندسي قبل تنفيذ العقد وأخذًا في الاعتبار جميع متطلبات تنفيذ هذا العقد طبقًا للأسعار التي كانت سائدة في تلك الفترة".

وبإطلاع اللجنة على معايير المحاسبة السعودية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التي تلزم المنشأة التي تقوم بتنفيذ عقود الإنشاء الطويلة الأجل باستخدام طريقة نسبة الانجاز حيث نصت على "يجب إثبات إيرادات عقود الإنشاء والخدمات طويلة الأجل وفقًا لطريقة نسبة الإنجاز إذا توافرت الشروط التالية:

١- إمكانية الوصول إلى تقديرات للإيرادات يمكن الاعتماد عليها.

٢- توافر درجة معقولة من التأكد من إمكانية تحصيل الإيرادات المترتبة على العقد.

٣- إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد حتى تاريخ قائمة المركز المالي.

٤ - إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف اللازمة لاستكمال العقد.

وبناءً على ما سبق فإن اللجنة ترى أن أسلوب تقدير الإيرادات باستخدام نسبة الإنجاز تعد وسيلة لغرض مضاهاة الإيرادات بالمصروفات وتوزيع إيرادات العقود طويلة الأجل على السنوات المالية المتوقع انجازها خلالها وهي طريقة محاسبية متعارف عليها في المملكة كأساس لقياس وإثبات إيرادات هذا النوع من العقود وذلك من خلال استخدام نسبة الانجاز بقسمة التكاليف المرتبطة بالعقد المحملة خلال العام (الفعلية) على إجمالي التكاليف التقديرية الكلية للعقد ومن ثم ضرب هذه النسبة في الإيرادات الكلية للعقد، ومن الشروط الأساسية لاستخدام هذا الأسلوب توافر عوامل محددة تستطيع من خلالها الشركة استقراء الإيرادات وكذلك المصاريف التقديرية المرتبطة بالعقد ليكُون هذان العنصران أساس معادلة نسبة الإنجاز، وأن أي تعديل في أي منهما دون أن يكون هناك إثباتات قاطعة يلغى بسببها أسلوب نسبة الإنجاز برمته فتبقى تقديرات هذين العنصرين طول مدة تنفيذ العقد، وإلا فإن تعديلهما دون مستندات ثابتة قد يكون لها تأثير على الوعاء الضريبي وبالتالي على التدفقات النقدية سواءً بالتأجيل أو بالتقديم، ومع إدراك اللجنة أنه يجوز من الناحية المحاسبية المالية تعديل التقديرات المحاسبية عند حدوث معلومات لم تكن قد أخذت في الحسبان في عملية التقدير، إلا أنه من الناحية الضريبية لا يمكن السماح بمثل هذا التعديل، أما إذا كانت المعلومات متاحة عند التقدير ولم يؤخذ بها فإن هذا يُعد خطأ محاسبيًا تتم معالجته بأسلوب مختلف ومما ذكر يتضح أن المصلحة لم تطعن في صحة وسلامة استخدام المكلف لطريقة نسبة الإنجاز من حيث مدى توافر أي من الشروط المشار إليها أعلاه، وإنما تطالب بأن تكون القيمة التقديرية للعقد (مقام المعادلة) مدعومة بمستندات يتم الاعتماد عليها لغرض تطبيق تلك المعادلة وبالتالي الوصول إلى مقدار الإيرادات التي ينبغي التصريح عنها، وقد انضح للجنة أن المعيار السعودي الذي يستشهد به المكلف يقضي بأنه (يجب إثبات إيرادات عقود الإنشاء والخدمات طويلة الأجل وفقًا لطريقة نسبة الإنجاز إذا توافرت شروطًا محددة ومن ضمنها أن تكون المنشأة قادرة على وضع تقديرات - للإيرادات والتكاليف - بدرجة معقولة ويمكن الاعتماد عليها)، كما أن النشاط التجاري بعمومه وبطبيعته يهدف إلى الربح بل يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من الربح وتجنب الخسارة أو الأرباح الضئيلة، ويفهم من ذلك أن المعقولة ووجود تقديرات يمكن الاعتماد عليها في احتساب التكاليف تُعد مطلبًا مهمًا لقبول هذه التكاليف، كما أنه من غير المعقول أن تتقدم منشأة سعودية أو أجنبية ذات

خبرة كبيرة في مجال نشاطها وتدخّل في مشروع أو مشاريع ما لم يكن لديها دراسة على ضوءها تحدد وتعرف مسبقاً مقدار الأرباح المتوقعة تحقيقها آخذة في الاعتبار المتغيرات المستقبلية المحتملة للتكاليف المتوقعة تكبدها في سبيل تنفيذ أعمال المشروع بما في ذلك الرسوم والضرائب، وبناء عليه وحيث أن التكاليف التقديرية (أحد أطراف معادلة نسبة الانجاز) التي اعتمدها المكلف لغرض احتساب الإيرادات بطريقة نسبة الانجاز تعد تكاليف مبالغ فيها من حيث القيمة، وبما أن هذه التكاليف لم يتم تأييدها بالمستندات الثبوتية المقنعة، فقد توصلت اللجنة إلى قناعة بعدم معقولية التكاليف التقديرية التي احتسبها المكلف على الرغم من تحليل اللجنة للقوائم المالية للشركة الأم، وبالتالي عدم الاعتماد عليها في احتساب الإيرادات بطريقة نسبة الانجاز، وفي ضوء ذلك وحيث أن المصلحة بنت التكاليف التقديرية لغرض احتساب الإيرادات بطريقة نسبة الانجاز بنسبة ٩٠% اعتماد على أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية الذي حدد نسبة الربح التقديري لنشاط المقاولات بما لا يقل عن نسبة ١٠% من قيمة العقد النهائية، طبقاً لما هو منصوص عليه في المادة (١٦) فقرة (٤-٤) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ التي تحدد أرباح المقاولين في مجال الأعمال الإنشائية بما لا يقل عن ١٠% من قيمة العقد، وحيث أن المصلحة احتسبت نسبة ٩٠% كتكاليف باعتبار أن الإيرادات لنشاط المقاولات والأعمال الإنشائية تقدر نظاماً بما لا يقل عن ١٠%، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها احتساب التكاليف التقديرية بنسبة ٩٠% على أن لا تزيد الإيرادات التي يتم محاسبة المكلف عنها للسنوات الثلاث المحددة لتنفيذ العقد عن القيمة النهائية وفق آخر تعديل تم عليه.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢٩) لعام ١٤٣١هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المصلحة في طلبها احتساب التكاليف التقديرية بنسبة ٩٠% من إجمالي إيرادات العقد لغرض تطبيق المعادلة عند احتساب الإيرادات وفقاً لنسبة الانجاز للعامين ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،