

(القرار رقم ١٣٤٣ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

في الاستئناف رقم (١١٥٠/ض) لعام ١٤٣١هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٢/٦هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (١١) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٢/١٠/٢٩هـ كل من :و.....و.....، كما مثل المكلف

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف ، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي :

الناحية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (١١) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٥٣) وتاريخ ١٤٣١/٦/٢٦هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٧٦٠) وتاريخ ١٤٣١/٧/٢٤هـ ، كما قدم ضماناً بنكيًا صادرًا من البنك (ج) برقم وتاريخ ٢٠٠٩/٨/٢م بمبلغ (٦,٠٧٦,٦١٧) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظامًا .

الناحية الموضوعية :

البند الأول : عمولة الوكيل للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) برفض اعتراض الشركة على عمولة الوكيل للحثثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض مصاريف العمولة البالغة (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريال للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م ، ولم تقم باستبعاد الإيراد الناتج عن عكس المصروفات المستحقة عن العمولة البالغة (٣٣,٧٥٣,٩٦٨) ريال للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م ، وذكر المكلف أنه تم الاتفاق مع فريق الفحص الميداني بالمصلحة خلال الفحص على تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المنتهية في ٢٠٠٣/٩/٣٠م و ٢٠٠٤/٩/٣٠م و ٢٠٠٥/٩/٣٠م ببند عمولة الوكيل وفي نفس الوقت سوف تقوم المصلحة بتخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة والبالغ (٣٣,٧٥٣,٩٦٨) ريال والمدرج تحت الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب إقرار الشركة عن العام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م ، لكن المصلحة ربطت على الشركة برفض العمولة للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م وعدم تخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة ، وعليه فإنه في حال إذا ما أصرت المصلحة على عدم استبعاد الإيراد الناتج عن عكس مصروفات مستحقة عن عمولة الوكيل للعام

المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م، فإن الشركة تستأنف على إجراء المصلحة برفضها عمولة الوكيل للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م البالغة (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريال حيث إن هذا المصروف مقبول نظاماً لأنه متعلق بعمل المنشأة ومؤيد مستندياً، كما لم ينص نظام ضريبة الدخل على عدم قبول هذا المصروف، ولم تقم المصلحة بإصدار أي تعميم في هذا الخصوص بعد صدور قرار مجلس الوزراء رقم (١٤٢) وتاريخ ١٤٢٢/٥/٩هـ الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي، وفيما يلي تفاصيل هذا البند:

أ - عمولة الوكيل للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م.

رفضت المصلحة اعتماد عمولة الوكيل للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م بمبلغ (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريال ضمن المصاريف الجائزة الحسم نظراً لأن العقد قد انتهى وبالتالي لا توجد إيرادات في هذين العام، وقد أخطأت المصلحة عندما ربطت عمولة الوكيل بإيرادات العقد فقط ولم تأخذ بعين الاعتبار أن عمولة الوكيل التي تكبدها الشركة تتعلق بكافة إيراداتها، وبالتالي فإن انتهاء العقد لا يعني بالضرورة توقف تكبد الشركة لعمولة الوكيل نظراً لوجود إيرادات متحققة من عقود أخرى احتسبت عليها عمولة الوكيل، وعليه فإن عمولة الوكيل المسموح بحسمها بواقع ٥% من كافة إيراداتها للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م كما يلي:

الإيرادات	عمولة الوكيل	تعديلات	العمولة المحملة
--	بواقع ٥%	وتسويات	على الحسابات
٢٠٣,٠٥٥,٦٠٣	١٠,١٥٢,٧٨٠	(٥,٩٣٧)	١٠,١٤٦,٨٤٣

وبهذا الخصوص فإن عقد الوكالة الموقع مع شركة (أ) يوضح ضمن الفقرة رقم (١-١) منه أن الشركة (ز) قد عينت شركة (أ) وكيلا لها عن كافة عقودها في المملكة مع الوزارات الحكومية وأي مشاريع أخرى مما يعني أن عمولة الوكيل المدفوعة للشركة لم تكن فقط خاصة بعقد، كما أن تسجيل هذا المصروف وإثباته يتفق مع المبادئ المحاسبية وهو ما أكدته القوائم المالية المدققة والتي تتضمن ضمن مصاريفها مصروف عمولة الوكيل، أما ما استندت إليه المصلحة واللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها من موافقة ممثلي الشركة ومكتب المحاسب القانوني في محضر الفحص الميداني على تعديل نتيجة حسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣١م ببند عمولة الوكيل، فإنه بالرجوع إلى محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في ١٤٢٨/٨/٢٧هـ اتضح أن موافقة الشركة كانت مشروطة بموافقة المصلحة على استبعاد الإيراد والنتائج عن عكس مصروفات عمولة الوكيل للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م، وعليه فإن العدالة تقتضي أن يقوم كل طرف (المصلحة والشركة) بالالتزامات المترتبة عليه، أما أن تقوم المصلحة وتؤيدها في ذلك اللجنة الابتدائية في فرض التزاماتها على الشركة فقط دون الإقرار بالتزامات المصلحة المرتبطة بذلك والتي أقرتها المصلحة في المحضر، فإن هذا يعني إعفاء الشركة من التزاماتها حتى وإن وافقت عليها لأن الموافقة كانت مشروطة بموافقة المصلحة ولم تعترض المصلحة على ذلك، وبهذا الخصوص إذا كان ما ورد في الفحص الميداني هو أساس رفض العمولة والتي بنت عليه اللجنة الابتدائية والمصلحة في رفضهما فإنه من المنطقي إتباع نفس النهج بخصوص الإيراد الناجم عن عكس مصروفات عمولة الوكيل للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م وذلك بعدم إخضاعه للضريبة.

وأضاف المكلف فيما يتعلق بما ذكرته المصلحة أن سبب رفضها لعمولة الوكيل هو المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) بتاريخ ١٤٢٢/٥/١٦هـ الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي، فيرد عليه بأن سبب إلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي هو تشجيع الاستثمار الأجنبي وهذا لا يعني أن المقاول الأجنبي لا يستطيع الاستعانة بالوكيل السعودي ودفع الأتعاب بناءً على العقد المبرم بينهما. كما تنص الفقرة (ج) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يلغي هذا النظام نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ، وتعديلاته، ونظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشتغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٧٦٣٤) وتاريخ

١٦/٣/١٣٧٠ هـ وتعديلاته، ونظام ضريبة استثمار الغاز الطبيعي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٧) وتاريخ ١٤٢٤/٦/٢٥ هـ، وحيث إن قرار مجلس الوزراء رقم (١٤٢) الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي صدر بتاريخ ١٤٢٢/٥/٩ هـ الموافق ٢٠٠١/٧/٢٩ م، وحيث إن نظام ضريبة الدخل صدر في عام ٢٠٠٤ م، فهذا يعني أن نظام ضريبة الدخل صدر بعد المرسوم الملكي ولم يأخذ بعين الاعتبار العمولة كمصروف غير جائز الحسم في مواده، مما يدل على جواز حسم العمولة نظامًا كمصروف.

وأضاف المكلف أن الأساس في الوصول إلى صافي الربح المعدل يبدأ من صافي الربح الدفترى والذي يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة ومن يتم تعديل صافي الربح الدفترى لتلائم وقواعد هذا النظام استنادًا إلى الفقرة (ب) من المادة (٢٣) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه "يحدد إجمالي الدخل والمصاريف للشركة المقيمة ولأي مكلف يحتفظ أو ملزم نظامًا بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية المتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة وفقًا لتلك الدفاتر بعد تعديل الحسابات لتلائم وقواعد هذا النظام"، وبناءً عليه وحيث أن المصروفات غير قابلة الحصر لذلك لا يمكن حصرها في النظام، وحيث إن ما أشارت إليه المادة (٩) من اللائحة التنفيذية يعد الأساس لقبول المصروف بشكل عام، وبما أن المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حددت المصاريف غير الجائزة الحسم ولم تذكر العمولة كمصروف غير جائز الحسم، لذا فإن عمولة الوكيل تعد مقبولة محاسبياً ولم ينص نظام ضريبة الدخل و اللائحة التنفيذية على عدم قبولها ضمن المصاريف غير الجائزة الحسم، بل على العكس فإن عمولة الوكيل تعد من المصاريف جائزة الحسم بناءً على الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التي تنص على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي :

أ- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية :

ب- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تَمَكِّن المصلحة من التأكد من صحتها.

ج- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

د- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

هـ- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف اعتماد عمولة الوكيل ضمن المصاريف جائزة الحسم للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣١ م.

ب- عمولة الوكيل للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠ م :

قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات للأعوام المنتهية في ٢٠٠٣/٩/٣٠ م و ٢٠٠٤/٩/٣٠ م و ٢٠٠٥/٩/٣٠ م ببند عمولة الوكيل وفي نفس الوقت سوف لم تقم بتخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠ م بالإيراد الناتج عن عكس المصاريف المستحقة من العمولة والبالغ (٣٣,٧٥٣,٩٦٨) ريالاً والمدرج تحت الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب إقرار الشركة عن العام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠ م، وفي الجدول التالي حركة عمولة الوكيل كالتالي:

العام	الرصيد في بداية الإضافات	المدفوعات	عكس كإيرادات	الرصيد في نهاية العام
٢٠٠٤ م	٣٧,٧٠٥,٦٧٧	-	-	٥٠,٧٩٤,٦٢٥
٢٠٠٥ م	٥٠,٧٩٤,٦٢٥	-	-	٦٠,٩٤١,٤٦٨

إن ربط المصلحة غير متمائل وغير متجانس في طريقة احتساب صافي الربح المعدل فلو افترضنا أن هذا المصروف غير مقبول ضريبياً في سنوات تكوينه باعتباره مخصص , فإنه يحق للشركة تخفيض أرباحها الدفترية عند استخدام المخصص أو عكسه استناداً إلى الفقرة (٦) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (يجوز للمكلف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات أو تخفيضه للمصروفات بعكس قيدها ومنها على سبيل المثال لا الحصر مخصص مكافأة نهاية الخدمة, مخصص الديون المشكوك في تحصيلها, مخصص هبوط الأسعار متى توفرت الضوابط التالية :

(أ) أن يكون المستخدم من المخصص مبالغ مدفوعة أو متحققة خلال السنة الضريبية بموجب المستندات الشبوتية المؤيدة .

(ب) أن يكون سبق رد المخصص للوعاء في سنة تكوينه) .

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف تخفيض أرباحه الدفترية للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة البالغ (٣٣,٧٥٣,٩٦٨) ريال .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م ببند عمولة الوكيل البالغ (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريال لأن عقد انتهى ولا يوجد أي إيرادات عن هذا العقد في هذا العام , كما أن المرسوم الملكي رقم (٢٢/م) بتاريخ ١٤٢٢/٥/١٦هـ ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٢/م) في ١٣٩٨/٢/٢١هـ, إضافة إلى أن المكلف ومكتب المحاسب القانوني قد وافقوا على تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند عمولة الوكيل البالغ (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريال .

وأضافت المصلحة أنها لم تحسم المرتد من عمولة الوكيل من ربح العام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م لأنه عبارة عن إيرادات عرضية يجب خضوعها لضريبة الدخل استناداً إلى المادة (٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) في ١٤٢٥/١/١٥هـ, وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م ببند عمولة الوكيل البالغ (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريال , كما يطلب المكلف تخفيض الربح للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة البالغ (٣٣,٧٥٣,٩٦٨) ريال في حال تأييد اللجنة للمصلحة في تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المنتهية في ٢٠٠٣/٩/٣٠م و ٢٠٠٤/٩/٣٠م و ٢٠٠٥/٩/٣٠م ببند عمولة الوكيل , في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م ببند عمولة الوكيل , وعدم أحقية المكلف في تخفيض الربح للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على المرسوم الملكي رقم (٢٢/م) بتاريخ ١٤٢٢/٥/١٦هـ الموافق ٢٠٠١/٤/٢٠م القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٢/م) في ١٣٩٨/٢/٢١هـ , مما يعني انطباق أحكام هذا المرسوم على العقود الموقعة بعد صدوره , وحيث إن اللجنة طلبت من المكلف تقديم كافة المستندات التي تدعم وجهة نظره, وبدراسة اللجنة للمستندات المقدمة من المكلف لم يتضح لها ما يفيد أن العقود الأخرى التي تشملها عمولة الوكيل تم توقيعها قبل صدور المرسوم الملكي القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي, والتي تكون فاصلاً

في مدى تحديد انطباق أحكام النظام الذي تم إلغاؤه على تلك العقود من عدمه، وبالإضافة إلى ذلك أن الوعاء الضريبي محل الخلاف متعلق بعناصر القوائم المالية للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م وهو عام مالي لاحق لصدور المرسوم الملكي عام ٢٠٠١م، لذا فإن اللجنة ترى أن عمولة الوكيل عن عقود المكلف تُعد من المصاريف غير الجائزة الحسم، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م ببند عمولة الوكيل البالغ (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريالاً وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

أما بخصوص طلب المكلف تخفيض الربح للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة البالغ (٣٣,٧٥٣,٩٦٨) ريالاً فإنه يرجوع اللجنة إلى القوائم المالية اتضح أن هذا البند ظهر في قائمة الدخل ضمن الإيرادات تحت مسمى (تسوية عقد) ، كما نص الإيضاح رقم (١٤) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على (قامت الشركة خلال عام ٢٠٠٦م بتوقيع اتفاقية تسوية مع مقاول، ونتيجة لهذه الاتفاقية عكست الشركة مبلغ (٤١) مليون ريال متعلقة بتكاليف تم قيدها كمستحقات في السنوات السابقة) .

وحيث إن عمولة الوكيل ظهرت كرصيد دائن في حسابات المكلف في بداية العام المالي ٢٠٠٦م على الرغم أن تلك العمولة لم يتم قبولها في السنوات السابقة كأحد عناصر المصروفات مما يدل على أنه تم إدراجها في الوعاء الضريبي للمكلف لكل سنة على حدة وأن هذا الرصيد يمثل مبالغ تراكمية لمبالغ لم يتم قبولها كمصروفات وكان حرراً بالمكلف أن يقفل تلك الأرصدة في الأرباح المبقة لكونها تعديلاً محاسبياً، وأن الإجراء المحاسبي الذي استخدمه المكلف لا يمكن أن يضار به لكونه دفع الضريبة عن تلك المبالغ، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض الربح للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة على أن يكون ذلك التخفيض بمقدار ما رفضته المصلحة من عمولة في السنوات السابقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني : الخسائر المرحلة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) برفض اعتراض الشركة على حسم الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من الربط الإضافي لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م للحثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في احتساب الحد الأقصى المسموح بحسمه من الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من صافي الربح طبقاً لإقراره للوصول إلى الوعاء الضريبي استناداً إلى المادة (١١) من اللائحة التنفيذية .

وأضاف المكلف أن الربط يتطلب عادة فترة زمنية لصدوره، لذا أجاز نظام ضريبة الدخل لتحقيق العدالة الضريبية تطبيق نسبة ٢٥% من صافي الربح طبقاً لإقرار المكلف ريثما يتم صدور الربط الضريبي ، كما أن الربح السنوي يتم اعتماده من قبل المصلحة بعد مراجعة الإقرار وتعديله من قبل المصلحة ليتوافق الربط مع نظام ضريبة الدخل، الأمر الذي يؤكد أن الخسائر المرحلة التي يجب حسمها تتم بعد احتساب صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي وليس كما هو مقدم من قبل المكلف استناداً إلى المادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه (أ - يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من السنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنوياً، ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية) .

وعليه فإن رصيد الخسائر المرحلة يجب أن يحسم بواقع ٢٥% من صافي الربح المعدل حسب الربط وليس الإقرار ، وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف حسم الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من واقع الربط الضريبي وليس من واقع إقرار المكلف .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بحسم الخسائر المرحلة للعامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م بواقع ٢٥% من الربح طبقاً لإقرار المكلف وذلك وفقاً للمادة (١/١١) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ والتي تنص على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه من الخسائر المرحلة من كل سنة ضريبية لا يتجاوز ٢٥% من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف .

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 المكلف حسم الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م ، في حين ترى المصلحة حسم الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من الربح طبقاً لإقرار المكلف .

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٦/٦/١١ هـ تبين أن المادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (أ - يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من السنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنوياً، ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية) ، كما تبين أن الفقرة (١) من المادة (١١) من اللائحة التنفيذية تنص على (يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة ، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية ، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة و دون التقيد بمدة محددة ، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز ٢٥%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف).

عليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذين النصين أحقية المكلف في تخفيض أرباح عامي الاستئناف بالخسائر المرحلة بحيث لا تتجاوز ٢٥%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف ، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثالث : الديون المعدومة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) برفض اعتراض الشركة على حسم الديون المعدومة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م للحثثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض الديون المعدومة البالغة (٦,١٠٠,٩٥٩) ريال و (٣,٣٧٢,٠٨٠) ريال للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م على التوالي.

وأضاف المكلف أن فريق الفحص الميداني طلب الحصول على المستندات المؤيدة للإجراءات القانونية لتحصيل الديون استناداً إلى الفقرة (٣/د) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ، ولم تتمكن الشركة من تقديم هذه المستندات المؤيدة للإجراءات القانونية لاستحالة إقامة دعوة قانونية ضد عملائها ، مع العلم أن الشركة قدمت مخالصة مع صاحب الدين للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م والبالغ (٣,٣٧٢,٠٨٠) ريال مما يثبت وبديل مقنع أن الشركة لن تتمكن من تحصيل دينها طبقاً للفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه (يجوز حسم الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية :

أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد .

ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات .

ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية .

د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين .

هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف .

و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها .

وبناءً عليه ، وحيث سبق التصريح بها إيرادًا في إقرارات الشركة الضريبية في الأعوام السابقة طبقًا للمادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل ، ولتوفر الضوابط المذكورة في الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية ما عدا الضابط رقم (د) الذي ينص على أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع ، ونظرًا لأن الديون المعدومة مع شركة (ج) التي تعتبر العميل الوحيد والجهري والاستراتيجي للشركة، لذا فإن الشركة ترى صعوبة بل استحالة اتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل هذا الدين ، فليس من المنطق ولا من الحكمة أن تقوم الشركة باتخاذ الإجراءات القانونية ضد (ط) لتحصيل هذه الديون لأنه في حال قيام باتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل الدين ، فإنه سوف يؤثر على أرباحها واستمراريتها وبالتالي على مستقبل الشركة في المملكة، وعليه فإن عدم اتخاذ الشركة للإجراءات القانونية لتحصيل الدين لا يعد سببًا كافيًا لعدم حسم الديون المعدومة ، وبناءً عليه يطلب المكلف تخفيض ربح العامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م ببند الديون المعدومة البالغ (٦,١٠٠,٩٥٩) ريال ومبلغ (٣,٣٧٢,٠٨٠) ريال على التوالي .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام في العام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م طبقًا للكشف رقم (١٤) بالقوائم المالية بتحميل مصاريف العام بمبلغ (٨,٦٥٦,٩١٦) ريال مخصص ديون معدومة وفي ذات الوقت شطب ديون معدومة بمبلغ (٦,١٠٠,٩٥٩) ريالاً من هذا المخصص، ولم يقدم المستندات المؤيدة للديون المعدومة و الإجراءات النظامية المتخذة لتحصيلها طبقًا للفقرة (ب) من المادة (١٤) من النظام الضريبي وكذلك الفقرة (٣/د) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية القاضية بعدم اعتماد تلك الديون كمصاريف جائزة الحسم التي لم يتخذ أصحابها كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع كصدور حكم قضائي أو ثبوت إفلاس المدين ، وينطبق ذات الشيء على عام ٢٠٠٦م، وعليه تتمسك المصلحة بصحة وسلامة إجراءاتها .

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 المكلف تخفيض ربح العامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م ببند الديون المعدومة البالغ (٦,١٠٠,٩٥٩) ريال و (٣,٣٧٢,٠٨٠) ريال على التوالي ، في حين ترى المصلحة عدم تخفيض ربح عامي الاستئناف بهذا البند ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بكتاب وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل تنص على (أ- يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيرادًا في دخل المكلف الخاضع للضريبة ، ب- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقًا لما تحدده اللائحة)، كما حددت الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية الضوابط الآتية لحسم الديون وهي : (أ- أن يكون قد

سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد، ب - أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات . ج - أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية، د - أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون ، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع ، كصدور حكم قضائي ، أو ثبوت إفلاس المدين، هـ - ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف، و - التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها، ونصت الفقرة (٦) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية على أنه (يجوز للمكلف تخفيض أرباحه الدفترية بالمستخدم من المخصصات خلال العام ، أو بقيمة ما تم إعادته منها إلى الإيرادات ، أو تخفيضه للمصروفات بعكس قيدها ، ومنها على سبيل المثال لا الحصر ، مخصص مكافأة ترك الخدمة ، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، مخصص هبوط الأسعار... متى توفرت الضوابط الآتية :

أ- أن يكون المستخدم من المخصص مبالغ مدفوعة أو متحققة خلال السنة الضريبية بموجب المستندات الثبوتية المؤيدة .

ب- أن يكون سبق رد المخصص للوعاء في سنة تكوينه) .

وبناءً عليه ، وحيث إن المكلف لم يقدم ما يفيد قيام الشركة باتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل تلك الديون أو ما يفيد إفلاس المدينين أو صدور حكم بحق أي منهم، لذا ترى اللجنة تطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه عدم أحقية المكلف في تخفيض ربح عامي الاستئناف بالديون المعدومة المستخدمة من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض ربح العامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م بئد الديون المعدومة البالغ (٦,١٠٠,٩٥٩) ريال و (٣,٣٧٢,٠٨٠) ريال على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الرابع : غرامة التأخير للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند(ثانياً / ٤) برفض اعتراض الشركة على غرامة التأخير للحيثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في احتساب غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م عن كل (٣٠) يوم تأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار و السداد ، ويرى المكلف أن الغرامة يجب أن تحتسب من تاريخ الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد ، وذلك للأسباب التالية :

١- أن الفروقات التي احتسبتها المصلحة تمثل فروقات غير واضحة في ظل نظام ضريبة الدخل حيث إن إجراء المصلحة بخصوص البنود السابقة يعد إجراء غير صحيح ، ومن ناحية أخرى فإن الربط الضريبي للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م الصادر عن المصلحة يعتبر أول ربط على الشركة في ظل نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، وهذا يؤكد أن الفروقات محل الخلاف هي فروقات غير واضحة لعدم وجود حالات مشابهة لتلك الاختلافات في الربط الضريبية السابقة .

٢- أن الشركة عند تقديمها للإقرارات الضريبية للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م طلبت من المصلحة أن تقوم بإجراء الربط النهائية عليها ، وأن عدم مقدرة المصلحة في القيام بالربط في الوقت الذي طلبت منها الشركة قد يكون لأسباب عديدة نظراً للجهود المبذولة من قبل المصلحة تجاه المكلفين ، ولكن ذلك لا يعطي للمصلحة الحق بأن تقوم بالربط بعد عدة أعوام وتفرض الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار ، كما أن عدم تفعيل النظام الآلي الذي أُسس على أن يكون هناك ربط تلقائي ذاتي من قبل المكلفين قد يكون من أهم الأسباب في تأخير المصلحة في إجراء الربط .

٣- أن غرامة التأخير المفروضة البالغة ٤٨% من ضريبة الدخل غير المسددة أكبر من غرامة التهرب البالغة ٢٥% التي تعد من أكبر وأشد الغرامات على المكلفين .

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف احتساب غرامة التأخير من تاريخ الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار و السداد.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض غرامة تأخير على المكلف بواقع ١% من الضريبة غير المسددة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وذلك استناداً إلى الفقرة (١/ب) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على أن (تضاف على الغرامات الواردة في المادة السابقة من اللائحة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات التالية :ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة) أما ما أشار إليه المكلف من أن الغرامة تمثل اختلاف وجهات نظر فإن المصلحة تؤكد على نظامية واستقرار إجراءاتها بموجب مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ولا يوجد اجتهاد أو اختلاف من الناحية النظامية بل هذا ما استقر عليه العمل ومطبق على كافة المكلفين .

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 المكلف احتساب غرامة التأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م من تاريخ الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد ، في حين ترى المصلحة احتساب غرامة التأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ و اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ، ونصت الفقرة (د/٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية : ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم) .

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي ، كما أضافت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) ، وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد

في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يشمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة) .

وحيث إن بند عمولة الوكيل لم يرد ضمن المصاريف الجائر حسمها وكذلك المصاريف غير الجائر حسمها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية , وبالتالي فلا تحكمه نصوص نظامية واضحة , وحيث إن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م , لذا فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنه , وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة غير المسددة عن هذا البند للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م على أن يكون ذلك الاحتساب من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنه وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

أما ما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببند الديون المعدومة , وحيث انتهت اللجنة في البند الثالث من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض ربح العاميين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م ببند الديون المعدومة, وحيث إن تخفيض ربح عامي الاستئناف ببند الديون المعدومة تحكمه نصوص نظامية واضحة تتمثل في المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية , لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على الفرق الناتج عنها بواقع ١% عن كل (ثلاثين) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد , وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن هذا البند للعاميين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م من تاريخ الربط وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الخامس : غرامة عدم تقديم الإقرار للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥) برفض اعتراض الشركة على غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م للحثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في احتساب غرامة عدم تقديم إقرار بمبلغ (١,٠٣٧,٤٦٤) ريال أي بواقع ٢٥% من الضريبة الواجبة السداد بموجب الربط والبالغة (٤,١٤٩,٨٥٥) ريال , وذكر المكلف بأنه لا يوافق على قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية :

١- أن عدم مصادقة المحاسب القانوني على الإقرار لا يعد من الحالات التي تفرض فيها غرامة عدم تقديم الإقرار بدليل أن المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل التي استندت إليها المصلحة استثنت الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام من الخضوع لغرامة عدم تقديم الإقرار, وعليه فإن ما ذهبت إليه المصلحة في اعتمادها على الفقرة (أ) من المادة (٧٦) ليس صحيحاً , أما استناد المصلحة إلى الفقرة (١/ب) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية فهو غير صحيح بسبب تعارض اللائحة التنفيذية مع نظام ضريبة الدخل, واللائحة التنفيذية ليست نظاماً وإنما تهدف إلى تحديد الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ النظام, وعليه فإذا استثنى النظام حالات معينة من فرض الغرامة فلا يجوز للائحة التنفيذية أن تخالف النظام وتفرض الغرامة حيث إن النظام قد صدر بمرسوم ملكي فهو الأولي بالإتباع في حالة تعارض اللائحة التنفيذية معه .

٢- أن استناد المصلحة إلى الفقرة (١/ب) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية ليس صحيحاً, حيث إن هذه الفقرة تنص على "عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد", فإذا لم يكن هناك نموذج معتمد أصلاً حيث إن المصلحة لم تصدر نموذج الإقرار

الضريبي الجديد إلا بعد حلول الموعد النظامي لتقديم للإقرار، فكيف تفرض المصلحة غرامة لعدم تقديم الإقرار طبقاً لنموذج لم يصدر بعد حتى يعتمد ؟، وبالتالي لم يكن أمام الشركة إلا أن تقدم إقرارها وفقاً للنموذج الضريبي القديم، وعليه فإنه لا بد من التعامل مع هذه الحالة على أنها حالة استثنائية لا ذنب للشركة فيها ، وإذا كان هناك من جهة تتحمل مسؤولية ذلك فهي المصلحة لعدم إصدارها للنموذج المعتمد إلا بعد انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار .

٣- استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل فإن الحد الأقصى لغرامة عدم تقديم الإقرار هو ١% من إجمالي الإيرادات على أن لا تتجاوز (٢٠,٠٠٠) ريال ولقد حددت هذه المادة الحالات التي تفرض فيها هذه الغرامة وبحد أقصى (٢٠,٠٠٠) ريال عندما لا يتقيد المكلف بأحكامها وهذه الحالات هي (أ ، ب ، د ، و) من المادة (٦٠) من النظام وهي كما يلي :

أ- يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة .

ب- يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار .

ج- على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاوله النشاط، وذلك خلال (ستين) يوماً من تاريخ التوقف .

د- يجب أن تقدم شركة الأشخاص إقرار معلومات وفقاً للمادة السادسة والثلاثين من هذا النظام في اليوم الستين من نهاية سنتها الضريبية أو قبله .

وحيث إن الشركة لم تخالف أي من الحالات المذكورة أعلاه، فهي غير خاضعة لغرامة عدم تقديم الإقرار .

وعليه واستناداً إلى المادتين (٦٠ و ٧٦) من نظام ضريبة الدخل يطلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار كونه قدم إقراره وصادق عليه المحاسب القانوني في ورقة خارجية وسدد المستحق بموجبه في الموعد المحدد .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعدم مصادقة المحاسب القانوني على إقرار المكلف استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل التي تقضي بفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ،ب،د،و) من المادة (٦٠) من النظام ، وكذلك الفقرة (١/ب) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه (تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في حالة عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي) ، كما تنص الفقرة (أ) من المادة (٦٠) من النظام على أنه (يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقراره أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد)، وعليه وحيث إن المكلف لم يتقيد بما تقضي به النصوص النظامية من تقديم إقراره طبقاً للنموذج المعتمد ، لذا تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها .

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 المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م ، في حين ترى المصلحة توجب غرامة عدم تقديم الإقرار ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل لم ترتب فرض غرامة على المكلف إلا في حال عدم تقيدته بإحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل، وتلك الفقرات لم تشمل الالتزام بصحة الإقرار بشهادة محاسب قانوني والتي جاءت في الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) المشار إليها حيث لم ترتب تلك المادة أي غرامات في

حال عدم الالتزام بتلك الشهادة وإنما عُد ذلك من متطلبات الإقرارات عند إعدادها وتقديمها دون أن يترتب على ذلك غرامات جزائية بخلاف الالتزامات المشار إليها في الفقرات (أ، ب، د، و) التي نص صراحة في المادة (٧٦) من النظام على فرض غرامة في حال عدم التقيد بأحكامها، ويؤيد ذلك أن الفقرة (٥) من الإرشادات المدونة في نهاية نموذج الإقرار رقم (ق ١) قد نصت صراحة على أنه في حال عدم تقديم هذا الإقرار وفقاً للضوابط المحددة أعلاه ودفع المبالغ المستحقة من واقعه خلال المدة النظامية، تحتسب غرامة عدم تقديم الإقرار حسب المادة (٧٦) من النظام، وعندما اشترطت الفقرة (٧) من ذلك النموذج مصادقة محاسب قانوني على صحة هذا الإقرار إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال لم تترتب غرامة جزائية على عدم الالتزام بذلك كما هو الحال في الفقرة رقم (٥) المذكورة أعلاه التي نصت على احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار .

كما أن اللجنة ترى أن التزام المكلف بتقديم الإقرار وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٦٠) من النظام يُعد منتهياً بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقعاً من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظاماً وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظاماً، ولا يعد الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءاً من الإقرار حتى ولو عدته المصلحة كذلك، حيث أنه وإن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظاماً إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال حسب نص الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام وعلى الوجه الذي ورد في الفقرة (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية، إلا أنه لم يُشترط لتلك الشهادة شكلاً معيناً - كأن تكون جزء من الإقرار - بل يجوز أن ترد في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءاً منه، كما يجوز أن ترد منفصلة عن الإقرار، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظاماً فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار، بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار، حيث إن هناك فرقاً بين عدم تقديم الإقرارات لحالات محددة والتي يقابلها فرض الغرامات التي نصت عليها الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من النظام وبين المتطلبات والإجراءات والشروط للإقرارات التي يقابل عدم الالتزام بها عدم الاعتداد بتلك الإقرارات ومن ذلك ما نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام .

وحيث إنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة نظراً لأن فرض تلك الغرامات يُعد عقوبة جزائية، وحيث إن الغرامات التي نص عليها نظام ضريبة الدخل لم تشمل عدم الالتزام بما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (١١) لعام ١٤٣١هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : وفي الموضوع :

١/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م ببند عمولة الوكيل البالغ (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريال وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- تأيد استئناف المكلف في طلبه تخفيض الربح للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م بالإيراد الناتج عن عكس مصاريف مستحقة من العمولة على أن يكون ذلك التخفيض بمقدار ما رفضته المصلحة من عمولة في السنوات السابقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من صافي الربح المعدل طبقاً للربط الضريبي للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض ربح العامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م ببند الديون المعدومة البالغ (٦,١٠٠,٩٥٩) ريال و (٣,٣٧٢,٠٨٠) ريال على التوالي وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٤/أ - تأيد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة غير المسددة عن هذا البند للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م على أن يكون ذلك الاحتساب من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنه وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن بند الديون المعدومة للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م من تاريخ الربط وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٥- تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م 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،،،