

## (القرار رقم ١٣٤٣ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

### في الاستئناف رقم (١١٥٠/ض) لعام ١٤٣١هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ٦/٢/١٤٣٥هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ٦/٦/١٤٣٢هـ، 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 الرابط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠م و ٢٠٠٦/٩/٣٠م .

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

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

#### النهاية الشكلية :

أطررت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (١١) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٥٣) وتاريخ ٢٦/٦/١٤٣١هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٧٦٠) وتاريخ ٢٤/٧/١٤٣١هـ ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ج) برقم (٦١٧) وتاريخ ٨/٨/٢٠٠٩م بمبلغ (٦,٧٦,٦١٧) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من النهاية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

#### النهاية الموضوعية :

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

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) برفض اعتراض الشركة على عمولة الوكيل للحيثيات 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 المصاريف المستحقة عن العمولة البالغة (٩٦٨,٧٥٣,٣٣) 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 مصاريف العمولة المستحقة عن عمولة الوكيل للعام

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

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

رفضت المصلحة اعتماد عمولة الوكيل للعام المتّهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م بمبلغ (١٤٦,٨٤٣) ريال ضمن المصارييف الجائزه الجسم نظراً لأن العقد ..... قد انتهى وبالتالي لا توجد إيرادات في هذين العام ، و قد أخطأ المصلحة عندما ربطت عمولة الوكيل بإيرادات العقد ..... فقط ولم تأخذ بعين الاعتبار أن عمولة الوكيل التي تكبدتها 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 المتّهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م كما يلي :

الإيرادات	عمولة الوكيل	تعديلات	العمولة المحملة
بواقع %			على الحسابات
٢٠٣,٦٠٣	١٠٠,٧٨٠	(٥,٩٣٧)	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) وكيل 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 المتصروف وإثباته يتفق مع المبادئ المحاسبية وهو ما أكدته القوائم المالية المدققة والتي تتضمن ضمن مصارييفها مصروف عمولة الوكيل ، أما ما استندت إليه المصلحة واللجنة الابتدائية في حثيات قرارها من موافقة ممثلي الشركة ومكتب المحاسب القانوني في محضر الفحص الميداني على تعديل نتيجة حسابات للعام المتّهي في ٢٠٠٥/٩/٣١ م بند عمولة الوكيل ، فإنه بالرجوع إلى محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في ١٤٢٨/٨/٢٧ هـ اتضح أن موافقة الشركة كانت مشروطة بموافقة المصلحة على استبعاد الإيراد والناتج عن عكس مصروفات عمولة الوكيل للعام المتّهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠ م، وعليه فإن العدالة تقضي أن يقوم كل طرف (المصلحة والشركة) باللتزامات المترتبة عليه ، أما أن تقوم المصلحة وتأديتها في ذلك اللجنة الابتدائية في فرض التزاماتها على الشركة فقط دون الإقرار بالالتزامات 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 فإن من المنطقي إتباع نفس النهج بخصوص الإيراد الناجم عن عكس مصروفات عمولة الوكيل للعام المتّهي ٢٠٠٦/٩/٣٠ م وذلك بعدم إخضاعه للضريبة .

وأضاف المكلف فيما يتعلق بما ذكرته المصلحة أن سبب رفضها لعمولة الوكيل هو المرسوم الملكي رقم (٢٢) بتاريخ ١٤٢٢/٥/١٦ هـ 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 (٣٣٢) وتاريخ ١/٢١/١٣٧٠ هـ، وتعديلاته، ونظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشغلة بإنتاج الزيت والمواد البيدروكريونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٧٦٣٤) وتاريخ

١٦/٣/١٤٣٧هـ وتعديلاته، ونظام ضريبة استثمار الغاز الطبيعي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٧/٦/٢٥) وتاريخ ١٤٢٤هـ ،  
وحيث إن قرار مجلس الوزراء رقم (١٤٢) الذي ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي صدر بتاريخ  
٩/٥/١٤٢٢هـ الموافق ٢٩/٧/٢٠٠١م ، وحيث إن نظام ضريبة الدخل صدر في عام ٢٠٠٤م ، فهذا يعني أن نظام ضريبة الدخل  
صدر بعد المرسوم الملكي ولم يأخذ بعين الاعتبار العمولة كمصروف غير جائز الجسم في مواجهة، مما يدل على جواز حسم  
العمولة نظاماً كمصروف .

وأضاف المكلف أن الأساس في الوصول إلى صافي الربح المعدل يبدأ من صافي الربح الدفتري والذي يتوافق مع المبادئ  
المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة ومن يتم تعديل صافي الربح الدفتري لتتلاءم وقواعد هذا النظام استناداً إلى الفقرة (ب)  
من المادة (٢٣) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه "يحدد إجمالي الدخل والمصاريف للشركة المقيدة ولأي مكلف  
يحتفظ أو ملزم نظاماً بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية المتواقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة وفقاً لتلك الدفاتر  
بعد تعديل الحسابات لتتلاءم 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 دددت المصاريف غير الجائزة الجسم ولم تذكر العمولة كمصروف غير جائز الجسم ، لذا  
فإن عمولة الوكيل تعد مقبولة محاسبياً ولم ينص نظام ضريبة الدخل و اللائحة التنفيذية على عدم قبولها ضمن المصاريف غير  
الجائزة الجسم ، بل على العكس فإن عمولة الوكيل تعد من المصاريف جائزة الجسم 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 العادلة 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 تُمكّن 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 الجسم للعام المنتهي في ١٤٣٠/٩/٢٠٠٥م .

ب- عمولة الوكيل للعام المنتهي في ١٤٣٠/٩/٢٠٠٦م :

قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات للأعوام المنتهية في ١٤٣٠/٩/٢٠٠٤م و ١٤٣٠/٩/٢٠٠٣م و ١٤٣٠/٩/٢٠٠٥م بند عمولة  
الوكيل وفي نفس الوقت سوف لم تقم بتخفيض نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ١٤٣٠/٩/٢٠٠٦م بالإيراد الناتج عن عكس  
المصاريف المستحقة من العمولة وبالبالغ (٩٦٨,٧٥٣,٣٣) ريال والمدرج تحت الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب إقرارات الشركة عن  
العام المنتهي في ١٤٣٠/٩/٢٠٠٦م ، وفي الجدول التالي درجة عمولة الوكيل كالتالي:

العام	الرصيد في بداية العام	الإضافات	المدفوعات	عكس كابرادات	الرصيد الرصيد في نهاية العام
٢٠٠٤م	٣٧,٧٠,٦٧٧	١٣,٠٨٨,٩٤٨	-	-	٥٠,٧٩٤,٦٢٥
٢٠٠٥م	٥٠,٧٩٤,٦٢٥	١٠,١٤٦,٨٤٣	-	-	٦٠,٩٤١,٤٦٨

إن ربط المصلحة غير متماثل 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 إعادة 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 الثبوتية المؤيدة .

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

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف تخفيض أرباحه الدفترية للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠ م 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 ٢٠٠٥/٩/٣٠ م 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 (م/٢٢) بتاريخ ١٤٢٢/٥/١٦ هـ ألغى نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٢) في ٢١/٢/١٣٩٨ هـ، إضافة إلى أن المكلف ومكتب المحاسب القانوني قد وافقوا على تعديل نتيجة الحسابات لعام ٤٠٠٢ م ببند عمولة الوكيل البالغ (١٠,١٤٦,٨٤٣) ريال .

وأضافت المصلحة أنها لم تحسم المرتد من عمولة الوكيل من ربح العام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠ م لأنه عبارة عن إيرادات عرضية يجب خضوعها لضريبة الدخل استناداً إلى المادة (٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/١) في ١٤٠١/١٥ هـ، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجرائها .

#### رأي اللجنة :

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

وباطلاع اللجنة على المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) بتاريخ ١٤٢٢/٥/١٦ هـ الموافق ٢٠٠١/٤/٢٠٠١م القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٢) في ٢١/٢/١٣٩٨ هـ ، 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 فاصلة

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 ١٢٠٠م، لذا فإن اللجنة ترى أن عمولة الوكيل عن عقود المكلف تُعد من المصاريغ غير الجائزة الجسم، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠م ببند عمولة الوكيل البالغ (١٤٦,٨٤٣) ريالاً وتأييد 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 (٩٦٨,٧٥٣,٣٣) ريال فإنه برجوع 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 بتكليف تم قيدها كمستحقات في السنوات السابقة).

وحيث إن عمولة الوكيل ظهرت كرصيد دائم في حسابات المكلف في بداية العام المالي ٢٠٠٦م على الرغم أن تلك العمولة لم يتم قبولها في السنوات السابقة كأحد عناصر المصاريف مما يدل على أنه تم إدراجها في الوعاء الضريبي للمكلف لكل سنة على حدة وأن هذا الرصيد يمثل مبالغ تراكمية لمبالغ لم يتم قبولها كمصاريف وكان حرياً 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 اعتراف الشركة على حسم الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من الربط الإضافي لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م للحيثيات 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 بينما 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 الدلود العليا المسموح بحسماها سنويًا، بـ- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقدار هذا الفصل والزيادة 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 بحسب الخسائر المرحلة للعامين ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م بواقع ٢٥% من الربح طبقاً لقرار المكلف وذلك وفقاً للمادة (١١) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ والتي تنص على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسبه من الخسائر المرحلة من كل سنة ضريبية لا يتجاوز ٢٥% من الربح السنوي طبقاً لقرار 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 ٢٠٠٦/٩/٣٠م و ٢٠٠٥/٩/٣٠م ، في حين ترى المصلحة حسم الخسائر المرحلة بواقع ٢٥% من الربح طبقاً لقرار المكلف .

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/١٠/١٥هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٦/٦/١١هـ 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، وتتعدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسبها سنوياً، بـ- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزيادة 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 بتخفيف أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة ودون التقييد بمدة محددة ، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسبه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز ٢٥%) من الربح السنوي طبقاً لقرار المكلف).

عليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذين النصين أحقيبة المكلف في تخفيض أرباح عامي الاستئناف بالخسائر المرحلة بحيث لا تتجاوز ٢٥% من الربح السنوي طبقاً لقرار 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 وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الموضوع .

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

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

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض الديون المعدومة البالغة (٩٥٩,١٠٠) ريال و (٣٧٣,٠٨٠) 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 (٩/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 مخالفات مع صاحب الدين للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠م وبالبلغ (٣٧٣,٠٨٠) ريال مما يثبت وبدليل 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، كصدر 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 إبراداً في إقرارات الشركة الضريبية في الأعوام السابقة طبقاً 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 ، ونظراً لأن الديون المعدومة مع شركة (ج) التي تعتبر العميل الوحيد والجوهرى 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 سبباً كافياً لعدم حسم الديون المعدومة ، وبناء عليه يتطلب المكلف تخفيض ربح العامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م ببند الديون المعدومة البالغ (٩٥٩,٦٠٠) ريال ومبلغ (٣٧٢,٠٨٠) ريال على التوالي .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام في العام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م طبقاً للكشف رقم (١٤) بالقوائم المالية بتحميل مصاريف العام بمبلغ (٨,٦٠٦,٩١٦) ريال مخصص ديون معدومة وفي ذات الوقت شطب ديون معدومة بمبلغ (٦,١٠٠,٩٥٩) ريالاً من هذا المخصص، ولم يقدم المستندات المؤيدة لدليلاً على ذلك الفكرة (٣/د) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية القاضية بعدم اعتماد تلك الديون كمصاريف جائزة الجسم التي لم يتخذ أصحابها كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع كصدر حكم قضائي أو ثبوت إفلاس المدين ، وينطبق ذات الشيء على عام ٢٠٠٦م، وعليه تتمسك المصلحة بصحة وسلمامة إجرائها .

#### **رأي اللجنة :**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفاع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض ربح العامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م ببند الديون المعدومة البالغ (٩٥٩,٦٠٠) ريال و (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 (١٤٥٠/١١٥) وتاريخ ١٤٢٥/١١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بخطاب وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل تنص على (أـ) يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إبراداً في دخل المكلف الخاضع للضريبة ، بـ- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبها من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقاً لما تحدده اللائحة، كما حددت الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية الضوابط الآتية لحسم الديون وهي : (أـ- أن يكون قد

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

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

البند الرابع: غرامة التأخير للعاملين المنتهيين في ٣٠٠٥/٩/٢٠٠٦م و ٩/٣٠٠٥/٢٠٠٦م .

قضى قرار اللجنـة الابتدائـية في البند(تانياً / 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 و ٢٠٠٦/٩/٣٠ عن كل (٣٠) يوم تأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار و السداد ، ويرى المكلف أن الغرامة يجب أن تتحسب من تاريخ الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد ، وذلك

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 ٢٠٠٦/٩/٣٠ و ٢٠٠٧/٩/٣٠م الصادر عن المصلحة يعتبر أول ربط على الشركة في ظل نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤) وتاريخ ١٤٢٥/١١/١٥هـ، وهذا يؤكد أن الفروقات محل الخلاف هي فروقات غير واضحة لعدم وجود حالات مشابهة لتلك الاختلافات في الربط الضريبة السابقة .

أن الشركة عند تقديمها للقرارات الضريبية للعاملين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ و ٢٠٠٦/٣/٣٠ طلبت من المصلحة أن تقوم بإجراء الريوط 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 الريوط .

٣- أن غرامة التأثير 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 يوازن ١٪ من الضريبة غير المسددة للعامين المنتهيين في ٩/٣٠.٢٠٠٥م و ٩/٣٠.٢٠٠٦م من تاريخ الموعود 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 إجرائها 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 دفع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف احتساب غرامة التأخير بواقع ١٪ من الضريبة غير المسددة للعاملين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ و ٢٠٠٦/٩/٣٠ 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 (١٥٣٠) تاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٠) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبيّن أن الفقرة (أ) من المادة (٧٦) 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) ونصت الفقرة (٢) من المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصحة والتي أصبحت نهائية حسماً هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعتبر عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد)، ونصت الفقرة (٢/د) من المادة (٧٦) 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 السادس بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي ، كما أضافت الفقرة (٣) من المادة (٧٦) 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 (٧٦) 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 توسيعًا في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل 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 المصادر الجائز حسمها وكذلك المصادر غير الجائز حسمها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية ، وبالتالي فلا تدكره نصوص نظامية واضحة ، ويحيث إن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للعام المنتهي في ٣٠/٩/٢٠٠٥م ، 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 ٣٠/٩/٢٠٠٥م 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 ، ويحيث انتهت اللجنة في البند الثالث من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض ربح العامين المنتهيين في ٣٠/٩/٢٠٠٥م و ٣٠/٩/٢٠٠٦م ببند الديون المعدومة، ويحيث إن تخفيض ربح عامي الاستئناف ببند الديون المعدومة تحكمه نصوص نظامية واضحة تمثل 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 ثلاثة (٣) أيام 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 للعامين المنتهيين في ٣٠/٩/٢٠٠٥م و ٣٠/٩/٢٠٠٦م من تاريخ الربط وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

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

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانية/٥) برفض اعتراف الشركة على غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م للحيثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في احتساب غرامة عدم تقديم إقرار بمبلغ (٦٤٦٠,٣٧) ريال أي بواقع ٢٥% من الضريبة الواجبة السداد بموجب الربط وبالبالغة (٨٠٩,١٤٩) 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 استثنى 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 (أ/ب) من المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية فهو غير صحيح بسبب تعارض اللائحة التنفيذية مع نظام ضريبة الدخل، وللائحة التنفيذية ليست نظاماً وإنما تهدف إلى تحديد الخواص 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 (أ/ب) من المادة (٧٦) 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 الإقرار، فكيف تفرض المصلحة غرامة لعدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج 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 تحمل 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 دددت هذه المادة الحالات التي تفرض فيها هذه الغرامة وبعد أقصى (٢٠,٠٠٠) ريال عندما لا يتقييد 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 مزاولة 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 السادس 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 و٧٦) من نظام ضريبة الدخل يطلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار كونه قدما 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 يتقييد 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 (نفرض 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 يتقييد بما تقضي به النصوص النظامية من تقديم إقراره طبقاً للنموذج المعتمد ، لذا تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجرائها .

## رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفاع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣م ، 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 تقييده 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 (ه) 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 التقييد بأحكامها، ويؤيد ذلك أن الفقرة (٥) من الإرشادات المدونة في نهاية نموذج الإقرار رقم (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 الحق 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 (٧٦) من اللائحة التنفيذية، إلا أنه لم يُشترط لتلك الشهادة شكلاً معيناً - كأن تكون جزءاً 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 بمحض 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 ٢٠٢٠م 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- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م ببند عمولة الوكيل البالغ (١٤٦,٨٤٣) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض الربح للعام المنتهي في ٢٠٠٦/٩/٣٠ م 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 ٢٠٠٦/٩/٣٠ م و ٢٠٠٥/٩/٣٠ م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض ربح العامين المنتهيين في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م و ٢٠٠٦/٩/٣٠ م ببند الديون المعدومة البالغ (٩٥٩,٣٧٢) ريال (٦,١٠٠,٨٠) ريال على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٤/أ - تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة غير المسددة عن هذا البند للعام المنتهي في ٢٠٠٥/٩/٣٠ م 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 ٢٠٠٦/٩/٣٠ م و ٢٠٠٥/٩/٣٠ م من تاريخ الربط وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

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