

(القرار رقم ٤ لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية

بشأن اعتراض شركة (أ)

برقم (٦) لعام ١٤٣٢هـ

على ربط مصلحة الزكاة والدخل لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م

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

ففي يوم الثلاثاء ١٤٣٧/١/٢٨هـ انعقدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

١ - الدكتور	رئيساً
٢ - الدكتور	نائب الرئيس
٣ - الدكتور	عضواً
٤ - الدكتور	عضواً
٥ - الأستاذ	عضواً
٦ - الأستاذ	سكرتيراً

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/١٢/٢٣هـ ممثلًا عن المكلف، كما حضر و..... ممثلين عن المصلحة للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)، على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على حساباتها لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م، ويعترض المكلف على ما يلي:

١. الاعتراف بالإيراد على أساس الفواتير.

٢. غرامة التأخير.

٣. الخسائر المرحلة والخطأ المادي.

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٤٣٢/١٦/٢٤٤ بتاريخ ١٤٣٢/١/١٤هـ على النحو الآتي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف بالربط الضريبي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م بخطابها الصادر برقم ١٢/١٤٧٩ بتاريخ ١٤٣١/٣/١٧هـ، وقد اعترض المكلف على هذا الربط بخطابه المقيد لدى المصلحة برقم ١٤٢٣٥ بتاريخ ١٤٣١/٥/١٤هـ، وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه خلال الأجل المحدد بستين يوماً من تاريخ البلاغ بالربط الضريبي وفقاً للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ.

ثانيًا: الوقائع:

خلال جلسة الاستماع سألت اللجنة ممثل المكلف: تم استخدام طريقة نسبة العمل المنجز لعام ٢٠٠٨م للاعتراف بالإيرادات، بينما تم استخدام الفواتير الصادرة لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م من عقد هل تم استخدام الطريقتين على نفس العقد أو على عدة عقود، وما مدة العقد أو العقود؟

فأجاب: نعم تم استخدام الطريقتين على نفس العقد، حيث تم الاعتراف بالإيرادات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م بحسب الفواتير، وذلك بسبب غياب التقديرات الدقيقة للإيرادات والتكاليف، وذلك لعقد، وفي عام ٢٠٠٨م تم استخدام طريقة نسبة العمل المنجز لنفس العقد لوضوح الصورة أمام الشركة والقدرة على تقدير الإيرادات والمصروفات للعقد، فتم استخدام نسبة العمل المنجز لعام ٢٠٠٨م وأقدم مذكرة تفصيلية توضح وجهة نظر المكلف.

وتم تزويد ممثلي المصلحة بنسخة من المذكرة المقدمة من المكلف، ثم سألت اللجنة ممثلي المصلحة: لماذا لم تقبل المصلحة الطريقة المتبعة من قبل المكلف للاعتراف بالإيرادات لعام ٢٠٠٨م؟ وما المستند النظامي الذي اعتمدت عليه المصلحة لمعالجة هذا البند؟ وما إجابتك على ما ورد بمذكرة المكلف المقدمة خلال الجلسة، من أن المصلحة قبلت استخدام المكلف لنسبة العمل المنجز للأعوام ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م؟

فأجابوا: نكتفي بما ورد في المذكرة المرفوعة إلى اللجنة، وفيما يتعلق بالأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م نطلب مهلة للرجوع إلى ملف المكلف وإجابة اللجنة على ذلك. وكذلك نكتفي بما ورد بمذكرة المصلحة ردًا على ما قدمه المكلف من مذكرة خلال هذه الجلسة. ومنحت اللجنة ممثلي المصلحة مهلة خمسة أيام لتقديم ما طلب منهم.

وقد ورد في المذكرة المقدمة من المكلف خلال جلسة الاستماع ما يلي:

"نشير إلى خطاب سعادتك رقم ١٢٢/٥٠٠ بتاريخ ١٤٣٦/١٠/٢٧ هـ الموافق ٢ أغسطس ٢٠١٥ (الملحق ١) الذي أبلغتم به موكلنا المذكور أعلاه أن اللجنة الموقرة حددت موعد جلسة استماع بتاريخ ١٤٣٦/١٢/٢٣ هـ (٢٠١٥/١٠/٦) لمناقشة اعتراض موكلنا على ربط المصلحة للسنتين ٢٠٠٧ و٢٠٠٨. كما نشير إلى الملاحظات الإضافية الواردة في خطاب المصلحة رقم ١٤٣٢/١٦/٢٤٤ بتاريخ ١٤٣٢/١/١٤ (الملحق ٢) والمرفق بخطاب سعادتك رقم ٩٥/٥٠٠.

وفي هذا الخصوص يود موكلنا إفادة اللجنة الموقرة - مع كل احترام- أنه قد سبق له أن قدم وجهات نظره المفصلة في النقاط أ (١ و ٢) وب (١ و ٢) من خطابنا رقم ١٠-٢٦٣٣-ب (الملحق ٣).

وبالإضافة إلى وجهات النظر المفصلة المقدمة بالخطاب رقم ١٠-٢٦٣٣ (الملحق ٣)، يسر شركة (أ) أن تقدم فيما يلي ملاحظاتها الإضافية بشأن ملاحظات المصلحة الإضافية الواردة بخطابها رقم ١٤٣٢/١٦/٢٤٤ (الملحق ٢) لاطلاع اللجنة الموقرة:

أولاً: الاعتراف بالإيراد على أساس الفواتير

١ - موقف مصلحة الزكاة والدخل:

وبخصوص ما أشار إليه المكلف من استناده إلى المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية، فإن المصلحة ترد على ذلك بأن نفس المادة نصت في الفقرة (٣) منها على أنه في حالة عدم تقييد المكلف بما ورد في الفقرة (١) من هذه المادة في تحديد إيراداته من العقود طويلة الأجل، فللمصلحة الحق في تحديدها وفقاً لما تراه على ضوء ما يتوفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن.

وحيث إن الشركة لم تلتزم بتطبيق نسبة الإنجاز على عقودها للأعوام ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، وقامت بتحديد إيراداتها طبقاً للفواتير الصادرة، لذا لا بد أن تستمر في هذا الأسلوب في تحديد الإيرادات لا سيما وأن عقد الشركة لا يمكن تطبيق نسبة الإنجاز عليه

في ضوء ما أوضحتها الشركة؛ من أن عقدها غير محدد القيمة، ويتم تحديد الأعمال المنفذة في ضوء ما يتم تقديمه من ساعات عمل. وبالتالي، فإن طبيعة العمل تحدد أن كون الإيرادات فعلية؛ لأن ساعات العمل فعلية.

٢- رد شركة (إ):

تود شركة (إ) إفادة اللجنة الموقرة أنها قد ردت على معظم مواقف المصلحة المذكورة أعلاه، وذلك في النقطة أ-١ من خطابنا رقم ١٠-٢٦٣٣ (الملحق ٣). بيد أنه يسر شركة (إ) أن تورد فيما يلي ملخصاً لأهم مواقفها، وبعض ملاحظاتها الإضافية على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه لاطلاع اللجنة الموقرة:

١-٢ إن تطبيق طريقة حساب الإيراد على أساس الفواتير في ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ لا يبرر رفض الاعتراف بالإيراد على أساس طريقة نسبة العمل المنجز.

١-٢-١ تود (إ) أن تكرر ملاحظاتها بأنه طالما أن عقد هو عقد مسترد التكاليف (أي ليس عقدًا ثابت القيمة)، فلم يكن باستطاعة شركة (إ) أن تقدر الإيرادات والتكاليف المتوقعة في المرحلة الأولية من العقد أي خلال السنتين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧. بناءً على ذلك ونظرًا إلى عدم توفر تلك التقديرات، لم تطبق شركة (إ) طريقة نسبة العمل المنجز لاحتساب الإيراد من العقد المذكور أعلاه للسنتين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧. ولكن عندما وصل إنجاز العقد إلى نسبة معينة في عام ٢٠٠٨، تمكنت شركة (إ) من تقدير الإيرادات والتكاليف المتوقعة من ذلك العقد، وطبقت بشكل صحيح طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد من هذا العقد لعام ٢٠٠٨.

تدرك اللجنة الموقرة بأن عدم تطبيق طريقة نسبة العمل المنجز على السنتين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧، بسبب غياب التقديرات الدقيقة للإيرادات والتكاليف، لا يسمح للمكلف و/أو مصلحة الزكاة والدخل بتطبيق طريقة الاعتراف بالإيراد كامل مدة العقد على أساس الفواتير؛ لأن هذا مخالف لأحكام ضريبة الدخل السعودية (المادة ٢٦ والمادة ٢٠ من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي).

وبناءً على ذلك، فإن ملاحظة المصلحة، بأنه يتعين على شركة (إ) أن تطبق طريقة الاعتراف بالإيراد على أساس الفواتير لعام ٢٠٠٨؛ لأنها طبقت نفس الطريقة للعامين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧، هي ملاحظة لا مبرر لها، وتناقض أحكام نظام ضريبة الدخل السعودية. وبالنسبة لملاحظات المصلحة حول الفقرة ٣ من المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية، تود شركة (إ) أن تورد فيما يلي إلى الفقرة ٣ المذكورة من المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية، والتي نصت على ما يلي:

"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".

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من الفقرة ٣ من المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية المقتطفة أعلاه، فإنه يجوز للمصلحة أن تطبق طريقة أخرى للاعتراف بالإيراد من العقد الطويل الأجل فقط في حالة إخفاق المكلف بالتقيد بأحكام الفقرة ١ من المادة ٢٠ (أي تطبيق طريقة نسبة العمل المنجز). وبما أنه سبق لشركة (إ) أن طبقت طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد (وفقًا للمادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية) من عقد في الإقرار الضريبي لسنة ٢٠٠٨، كما قدمت كافة المعلومات اللازمة في هذا الخصوص إلى فريق الفحص الميداني، فإنه ينبغي على المصلحة ألا تقرر تطبيق أي طريقة أخرى (أي على أساس الفواتير) للاعتراف بالإيراد من العقد المذكور أعلاه.

وتلاحظ اللجنة الموقرة أن تطبيق طريقة أساس الفواتير بدلاً من طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد من العقد الطويل الأجل، يعتبر مخالفًا لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي، وذلك غير جائز، سواء للمكلف أو للمصلحة.

كذلك تود شركة (ا) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى أن المصلحة في الربط على السنوات ٢٠٠٩ حتى ٢٠١١ (الملحق ٤) قبلت على نحو صحيح طريقة نسبة العمل المنجز في احتساب الإيراد لنفس العقد. وعليه، فإن أسلوب المصلحة في تطبيق طريقة الفواتير لعام ٢٠٠٨ يتناقض أيضًا مع موقفها الصحيح في الربط النهائية على السنوات ٢٠٠٩ حتى ٢٠١١. طريقة الفواتير (على أساس الساعة) لا تبرر الاعتراف بالإيراد على أساس الفواتير.

إن شركة (ا) غير موافقة على المبرر الذي أوردته المصلحة بأنه طبقت طريقة الفواتير للاعتراف بالإيراد لعام ٢٠٠٨؛ لأن عقد ... ليس عقدًا ثابت القيمة، بل إنه يتم إعداد الفواتير على أساس الساعة. وفي هذا الخصوص تود (ا) أن تقدم اللجنة الموقرة التوضيحات التالية:

تود شركة (ا) أن تورد فيما يلي المادة ٢٦ من نظام ضريبة الدخل والفقرتين ١ و ٢ من المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية لاطلاع اللجنة الموقرة:

المادة ٢٦ من نظام ضريبة الدخل

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

ب- تحدد 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".

المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية

١- تتم المحاسبة عن العقود طويلة الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق (سواء إيرادًا للمقاول، أو مصروفًا لصاحب العقد أو المقاول الرئيسي) 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 إقفال الحسابات، وذلك باستثناء العقد المتوقع تنفيذه بالكامل خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي في تنفيذه".

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من الفقرة (ا) من المادة ٢٦ من نظام ضريبة الدخل والفقرة (١) من المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية فإنه يتعين على المكلف أن يطبق طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد من كافة أنواع العقود الطويلة الأجل بصرف النظر عن ترتيبات إصدار الفواتير. ولم يرد في المواد المذكورة أعلاه أنه ينبغي تطبيق طريقة مختلفة للاعتراف بالإيراد إذا كان العقد الطويل الأجل ذا قيمة ثابتة، أو إذا كان عقدًا تعد فيه الفواتير على أساس الساعة.

بناءً على ذلك واستنادًا إلى المواد المقترضة أعلاه، فإنه يجب تطبيق طريقة نسبة العمل المنجز عندما يصنف العقد "كعقد طويل الأجل" وفقًا للتعريف المنصوص عليه في المواد المذكورة.

وكما تدرك اللجنة الموقرة، فإن عقد الشركة (ا) هو عقد خدمات هندسية وإدارة إنشاء بدأ في عام ٢٠٠٦ ولا يزال جاري التنفيذ. لذلك واستناداً إلى تعريف "العقد الطويل الأجل" حسبما ورد في المادة ٢٦ (ج) والمادة ٢٠ (ز) من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي، فإن عقد يجب أن يعتبر عقدًا طويل الأجل، ويجب أن يتم الاعتراف بالإيراد من هذا العقد على أساس نسبة العمل المنجز بصرف النظر عن كونه عقدًا غير ثابت القيمة.

وبناءً على ذلك، طبقت شركة (ا) بشكل صحيح أحكام المادتين المذكورتين أعلاه ٢٦ و ٢٠ من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي، واعترفت بالإيراد من عقد لعام ٢٠٠٨ على أساس نسبة العمل المنجز.

كذلك تود شركة (ا) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى أن قوائمها المالية للسنوات ٢٠٠٦ حتى ٢٠٠٨ تم تدقيقها من قبل محاسبين قانونيين مرخصين دون إبداء أي تحفظات عليها. ولو كان هناك أي اعتراض من قبل مراجعي الحسابات على طريقة الاعتراف بالإيراد في الحسابات المذكورة أعلاه، لقاموا بإصدار رأي متحفظ في القوائم المالية للسنوات ذات الصلة. نرفق نسخة من القوائم المالية المدققة للسنوات ٢٠٠٦ حتى ٢٠٠٨ في الملحق ٥ لاطلاع اللجنة الموقرة.

ملخص:

استناداً إلى الحقائق المذكورة أعلاه، فإن مبررات المصلحة لتطبيق طريقة الفواتير للاعتراف بالإيراد لعام ٢٠٠٨، تتعارض مع أحكام ٢٦ من نظام ضريبة الدخل والمادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية، كما أنها تتعارض مع إجراءات المصلحة ذاتها في الربوط على السنوات اللاحقة.

وبناءً على ذلك، تأمل شركة (ا) أن تتكرم اللجنة الموقرة برفض مبررات المصلحة المذكورة أعلاه، والسماح بالاعتراف بالإيراد لعام ٢٠٠٨ من عقد على أساس نسبة العمل المنجز وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي.

ثانياً: تسوية خسائر السنوات السابقة

١- موقف مصلحة الزكاة والدخل:

بناءً على المادة (٤/١١) من اللائحة التي نصت على أنه "لا يجوز ترحيل خسائر لشركة أموال حدث تغيير أو تعديل في ملكيتها، أو في السيطرة عليها بما نسبته ٥٠% أو أكثر إلا للخسائر التي تتحقق بعد حدوث التغيير في الملكية وتطبق عليها الضوابط الخاصة بترحيل الخسائر".

وحيث إنه جاء في الإيضاح رقم (٩) من إيضاحات الميزانية لعام ٢٠٠٧م أن ملكية مؤسسة (ش) للتجارة والاقتصاد الذي يملكها والتي تملك نسبة ٥١% من الشركة محل الاعتراض قد انتقلت ملكيتها إلى وذلك خلال عام ٢٠٠٦م. وبناءً عليه ترى، المصلحة أنه لا يجوز ترحيل الخسائر طبقاً لما ورد في نص المادة، سواء للزكاة أو للضريبة.

٢- رد شركة (ا):

إن شركة (ا) غير موافقة على مواقف المصلحة المذكورة أعلاه، وتود أن تقدم التوضيحات التالية لاطلاع اللجنة الموقرة:

- تسوية خسائر السنوات السابقة بخصمها من الربح الخاضع للضريبة.

- نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لا ينطبقان على الملكية السعودية.

وكما تعلم اللجنة الموقرة، فإن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لا ينطبقان على الملكية السعودية، لقد أصدرت المصلحة تعميمها رقم ٩/٢٥٧٤ بتاريخ ١٤/٥/١٤٢٦هـ، وذكرت فيه أن المواد التالية فقط من نظام ضريبة الدخل تنطبق على مكلفي الزكاة:

(١) المادة ١٧ من نظام ضريبة الدخل.

(ب) المواد ٢٢ إلى ٢٧ من نظام الدخل.

(ج) الفقرات (ا) (ب) (د) من المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل.

(د) المادة ٦١ من نظام ضريبة الدخل.

نرفق نسخة من التعميم رقم ٩/٢٥٧٤ المؤرخ في ١٤/٥/١٤٢٦هـ في الملحق ٦ لاطلاع اللجنة الموقرة، وتلاحظ اللجنة الموقرة أن المواد المذكورة أعلاه من نظام ضريبة الدخل المنطبقة على مكلفي الزكاة لا تتضمن المادة ١١ (٤) من اللائحة التنفيذية.

٢-١-٢ تود شركة (ا) إفادة اللجنة الموقرة أن المادة ١١ (٤) من اللائحة التنفيذية تنطبق على مكلفي الضريبة فقط، (أي الشركاء غير السعوديين في شركة (ا))، وتقيد ترحيل الخسائر الضريبية بالخسائر العائدة للشركاء غير السعوديين، وليس تلك العائدة على الشركاء السعوديين. وبناءً على ذلك، إذا كان هناك تغيير بنسبة ٥٠% أو أكثر في ملكية الشركاء السعوديين لشركة سعودية، أي شركة (ا)، فإن ذلك يجب ألا يحرم الشركاء غير السعوديين من ترحيل خسائرهم الضريبية.

بيد أنه إذا كان هناك تغير بنسبة ٥٠% أو أكثر من حصة الشركاء غير السعوديين في شركة (ا)، فعندها لا يسمح بترحيل الخسائر الضريبية للسنوات السابقة لتسويتها مقابل الأرباح الضريبية للسنوات القادمة. وبناءً على ذلك، فإن إشارة المصلحة للمادة ١١ (٤) المذكورة أعلاه من اللائحة التنفيذية في حالة شركة (ا) مع بقاء حصة الشركاء غير السعوديين دون تغيير، هي إشارة لا محل لها وليس لها ما يبررها.

٣-١-٢ ليس هناك تغير مباشر في ملكية شركة (ا)

مع التمسك بالمواقف المذكورة في النقطة ١-١-٢ أعلاه، تود شركة (ا) أيضاً أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى أنه لم يكن هناك تغير مباشر في ملكية شركة (ا)، حيث بقي الشركاء فيها دون تغيير، وهم:

- (ب) (٤٠%).

- (ج) (٩%).

- ومؤسسة (س) (٥١%).

بيد أن ملكية الشريك السعودي في شركة (ا) - أي (ش) - قد تغيرت في عام ٢٠٠٦، وبناءً على ذلك التغير رفضت المصلحة تسوية خسائر السنوات السابقة مقابل الأرباح المعدلة ل شركة (ا) في الإقرارات الضريبية/ الزكوية للعامين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

نرفق في الملحق ٧ نسخة من عقد تأسيس شركة (ا)، ورخصة الهيئة العامة للاستثمار تسهياً لاطلاع اللجنة الموقرة. وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من المستندات المرفقة لم يكن هناك تغيير في نسبة الملكية البالغة ٥١% في (ش) للتجارة خلال عام ٢٠٠٦. وبناءً عليه، فإن معالجة المصلحة بمنع ترحيل الخسائر في الإقرارات الضريبية/ الزكوية ل شركة (ا) بسبب التغير في ملكية الشركاء هو أمر من غير أساس ولا مبرر له.

٢-٢ تسوية خسائر السنوات السابقة من وعاء الزكاة في الربط على العامين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨.

لم تسمح المصلحة بحسم الخسائر المتراكمة العائدة للشريك السعودي من وعاء الزكاة للسنوات ذات الصلة على أساس أن الشركة خضعت لتغيير في الملكية بنسبة ٥١%، ولذلك يجب عدم السماح لها بتسوية خسائر السنوات السابقة بالحسم من وعاء الزكاة، أي وفقاً للمادة ١١ (٤) من نظام ضريبة الدخل.

إن شركة (ا) غير موافقة على معالجة المصلحة المذكورة أعلاه، وتود إفادة اللجنة الموقرة أنه كما تم توضيحه في النقطة ٢-١-١ أعلاه، لا تنطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على احتساب الزكاة باستثناء بعض مواد النظام الضريبي ولائحته التنفيذية

المنصوص عليها تحديداً في التعميم رقم ٩/٢٥٧٤ المؤرخ في ١٤/٥/١٤٢٦هـ (الملحق ٦). وتلاحظ اللجنة الموقرة من التعميم المذكور أعلاه، أن مواد نظام ضريبة الدخل المنطبقة على مكلفي الزكاة لا تتضمن المادة ١١ (٤).

وبناءً عليه، فإن تطبيق المصلحة للمادة ١١ (٤) يرفضها حسم حصة الشريك السعودي من الخسائر المتراكمة من وعاء الزكاة، هي معالجة من غير أساس ولا مبرر لها.

وفي هذا الخصوص تود شركة (ا) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى التعميم رقم ١/٩٢ المؤرخ في ١٩/٧/١٤١٨هـ (مرفق نسخة في الملحق ٨)، والذي يجب أن يطبق في هذه الحالة، حيث إنه يتضمن التوجيهات المتعلقة بمعالجة الخسائر المتراكمة في احتساب وعاء الزكاة.

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من التعميم المرفق، فإن الأنظمة الزكوية لا تتضمن تقييداً لحسم الخسائر المتراكمة من وعاء الزكاة بسبب التغير في ملكية الشركة.

٣-٢ ملخص: بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد شركة (ا) أن إشارة المصلحة إلى المادة ١١ (٤) من نظام ضريبة الدخل لتبرير معالجتها برفض حسم الخسائر المتراكمة من وعاء الزكاة هي إشارة من غير أساس؛ لأن المادة ١١ لا تنطبق في هذه الحالة.

وبناءً على ذلك وبالاستناد إلى أحكام التعميم رقم ٣/١٤٨ (الملحق ٧)، فإنه يتعين على المصلحة أن تعتمد حسم الخسائر المتراكمة من وعاء الزكاة للعامين ٢٠٠٧ و٢٠٠٨، وأن تصدر ربطاً معدلاً للسنوات ذات الصلة.

ثالثاً: غرامة التأخير على فرق ضريبة الدخل للعامين ٢٠٠٧ و٢٠٠٨

توضيحات شركة (ا) الإضافية

تود شركة (ا) إفاضة اللجنة الموقرة أنها قدمت وجهة نظرها المفصلة حول معالجة المصلحة بفرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل الإضافية المربوطة عليها وذلك في النقطة أ-٢ من خطاب اعتراضها رقم ١٠٠-٢٦٣٣ (الملحق ٣)، ولكن يسرها أن تقدم الملاحظات التالية ردّاً على وجهة نظر المصلحة الواردة في النقطة ٢ من خطابها رقم ١٤٣٢/١٦/٢٤٤ (الملحق ٢).

وقبل تقديم وجهة نظرها المفصلة تود شركة (ا) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى أن الاعتراض على غرامة التأخير يكون من الموضوعين التاليين:

١- هل ينبغي تطبيق غرامة التأخير على الضريبة الإضافية المفروضة؟

٢- إذا كانت غرامة التأخير منطبقة، ما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتسابها؟

وبناءً على ذلك، يسر شركة (ا) أن تعرض فيما يلي وجهات نظرها المفصلة بشأن الموضوعين أعلاه في قسمين منفصلين (هما "أ" و"ب"):

أ- يجب عدم فرض أي غرامة تأخير على الضريبة الإضافية المفروضة.

أ-١ لقد تقيدت شركة (ا) بالنظام الضريبي بشكل صحيح.

تود شركة (ا) إفاضة اللجنة الموقرة أنها كانت دائماً تسدد ضريبة الدخل المستحقة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد. لذلك، وبما أن شركة (ا) قد وفّت بالتزاماتها المالية وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد، فإنه ليس هناك أي مبرر لإجراء المصلحة بفرض أي غرامة تأخير على ضريبة الدخل الإضافية، لا سيما وأن ضريبة الدخل الإضافية لم تكن مقبولة لدى الشركة، وهي قيد الاعتراض أمام اللجنة المختصة.

أ-٢ الخلاف الفني بين المكلف والمصلحة

أ-٢-١ إن الأمور التي نوقشت في النقطتين "أولاً" و"ثانياً" أعلاه هي محل خلاف فني بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل. ولذلك، فإن أي ضريبة شركات إضافية ناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير.

وبالنسبة لملاحظة المصلحة بأنه لا يوجد نص في النظام الضريبي يسمح بإلغاء غرامة التأخير، بسبب الخلاف الفني بين المصلحة والمكلف تود شركة (ا) إفادة اللجنة الموقرة أنها غير موافقة على وجهة نظر المصلحة المذكورة، على أساس أنه بالاستناد إلى الإجراءات المستقرة لدى المصلحة ولجان الاعتراض فإنه لا يجوز أبداً معاقبة المكلف بفرض أي غرامة عليه في حالة وجود خلاف فني حقيقي بين المصلحة والمكلف في فهم وتفسير النظام.

أ-٢-٢ قرارات لجان اعتراض صادرة بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد

(ا) القرار الوزاري رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ

تود شركة (ا) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ والذي قضت فيه اللجنة الابتدائية بعدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني واضح بين المصلحة والمكلف.

"بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% حسب وجهة نظر المكلف، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ في الملحق ٩.

(ب) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ

أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية حكماً مشابهاً بقرارها رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ، حيث قضت بما يلي:

"بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة... حسب وجهة نظر المكلف، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ في الملحق ١٠.

(ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٠ لعام ١٤٣٣هـ

وفي القرار رقم ١٠ لعام ١٤٣٣هـ الصادر حديثاً أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية حكماً مشابهاً على النحو التالي:

"... فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع هو محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٠ في الملحق ١١.

أ-٢-٣ وكما تدرك اللجنة الموقرة فإنه بوجود هذا الخلاف الفني لا يوجد ما يببر للمصلحة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الدخل الإضافية المفروضة، ولذلك رفضت لجنة الاعتراض الموقرة في قرارها إجراء المصلحة بفرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية بسبب وجود خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة حول موضوع الاعتراض.

ب- يجب أن تبدأ فترة غرامة التأخير بعد استكمال إجراءات الاعتراض / الاستئناف.

ردًا على ملاحظات المصلحة بشأن تطبيق غرامة التأخير من تاريخ تقديم الإقرارات الضريبية وحتى تاريخ سداد الضرائب الإضافية المفروضة تود شركة (ا) أن تقدم التوضيحات التالية لاطلاع اللجنة الموقرة:

ب-١ القراران الاستثنائيان رقم ١٣٣٣ ورقم ١٣٥٥

قبل تقديم وجهة نظرها المفصلة تود شركة (ا) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قراري اللجنة الاستثنائية رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٤ هـ ورقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥ هـ، حيث حكمت فيهما اللجنة الاستثنائية الموقرة بأن غرامة التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

نورد فيما يلي مقتطفات للأجزاء ذات الصلة من القرارين الاستثنائيين المذكورين أعلاه تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة:

(ا) قرار اللجنة الاستثنائية رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٤ هـ

"وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من القرار الاستثنائي رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٤ هـ في الملحق ١٢ تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة.

(ب) قرار اللجنة الاستثنائية رقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥ هـ

"لذا، فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من القرار الاستثنائي رقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥ هـ في الملحق ١٣ تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة.

(ج) قرار اللجنة الاستثنائية رقم ١٢٣٤ لعام ١٤٣٤ هـ

ودون الإخلال بالحقائق ووجهات النظر المذكورة أعلاه تود شركة (ا) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة أيضًا إلى قرار اللجنة الاستثنائية رقم ١٢٣٤ لعام ١٤٣٤ هـ الذي قضت فيه اللجنة الاستثنائية الموقرة بتحديد غرامة التأخير بنسبة ٢٥% من الضريبة المستحقة، حيث حكمت بما يلي:

"وبناء عليه، ترى اللجنة أن الخلاف بين الطرفين منتهٍ لعدم استئناف المصلحة قرار اللجنة الابتدائية فيما قضى به من تأييد المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة تأخير بمبلغ (١,٣٦١,١٢٨) ريال سعودي بواقع ٢٥% من الضريبة الواردة في الربط، واتفقهما على أن الغرامة تستحق بواقع ١% عن كل ثلاثين يوم تأخير من نهاية الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي وحتى تاريخ السداد على ألا تزيد الغرامة عن ٢٥% من الضريبة المستحقة، حتى لا يضار المكلف من اعتراضه واستئنافه".

نرفق نسخة من القرار الاستثنائي في الملحق ١٤ تسهيلًا لاطلاع سعادتكم.

ب-٢ غرامة التأخير بموجب المادة ٧٧ (ا) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يسري مفعولها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائيًا بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض/ الاستئناف.

إن نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر في أبريل ٢٠٠٤ يتضمن مادتين في النظام الضريبي هما ٧٦ و ٧٧ وثلاثة مواد في اللائحة التنفيذية وهي ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ والتي تعالج موضوع غرامة التأخير في نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية على التوالي.

وتلاحظ اللجنة الموقرة أن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية فقط تعالجان موضوع الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم إقرار ضريبة الدخل ضمن المهلة النظامية في حين أن المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل

الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية تعالجان بالتحديد موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة.

لذلك، فإن الغرامات المذكورة في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية والمادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية تختلف اختلافاً تاماً في طبيعتها وتطبق في ظروف مختلفة بالكامل.

إن المادة ٧٧ (ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية تعالجان موضوع غرامة التهرب على ضريبة الاستقطاع، ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذه القضية.

وتسهيلاً للاطلاع للجنة الموقرة، تم تصنيف غرامة التأخير المستحقة بموجب النظام الضريبي واللائحة التنفيذية تحت ثلاثة أقسام كما يلي:

غرامة التأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية

غرامة التهرب (المادة ٧٧(ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية).	الغرامة على التأخر في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستحقة (المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية).	الغرامة على التأخر في تقديم إقرار ضريبة الدخل حسبما تنص عليه المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد (المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية)
تطبق بنسبة ٢٥% من التزام الضريبة/ ضريبة الاستقطاع المربوط (ليست قائمة على أساس المدة)	اعتباراً من تاريخ استكمال الربط (تاريخ قبول المكلف للالتزام الإضافي أو تاريخ إنهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف)	اعتباراً من تاريخ استحقاق تقديم إقرار ضريبة الدخل بموجب المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد

إن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة مستقلة عن بعضها تماماً. وإن غرامة التأخير المستحقة بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية هي موضوع النقاش في هذا الاعتراض.

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من القسم (١) أعلاه، فإن المادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية قد أوردت بوضوح أن الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد تطبق من التاريخ المحدد بالنظام لتقرير الإقرار والسداد بموجبه. وتدرك اللجنة الموقرة أن تلك الغرامة تنطبق بموجب المادة ٧٦ عند تقديم إقرار ضريبة الدخل في الموعد المحدد بالنظام وفقاً لأحكام المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد.

ولو كان نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية يهدفان إلى احتساب الغرامة المستحقة بموجب المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية (القسم (٢) أعلاه) على نفس الأساس الوارد في المادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية (القسم (١))، لأضيفت إلى المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية أيضاً جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة ٦٧ (٣)، أي "وتحتسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

ونظرًا إلى أن نص المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لم يتضمن هذه الجملة، فإنه يتضح من غير أدنى ريب أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ انتهاء إجراءات الاعتراض.

ومن ناحية أخرى، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يهدفان بشكل معتمد إلى معاقبة المكلف الذي لم يتقيد بالمتطلبات النظامية لتقديم الإقرار الضريبي في موعده. ولذلك، فإن غرامة الغرامة المستحقة بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية تنص بوضوح على أنه يجب احتساب الغرامة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي.

وكما تدرك اللجنة الموقرة، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان بشكل واضح على المواعيد النظامية لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة بموجبه، والضريبة المستحقة بموجب الإقرار نهائية.

وفي حالة عدم تقديم المكلف الإقرار الضريبي في موعده أو عدم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار في موعده، فإن الغرامة تفرض بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية من تاريخ الموعد النظامي حسبما ورد بشكل واضح في المادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية.

ومن ناحية أخرى، إذا قامت المصلحة بإجراء أي تعديل على الوعاء الضريبي عند إجراء الربط النهائي، فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة لتعديل المصلحة على الوعاء الضريبي لا تكون "نهائية" لحين استكمال كافة إجراءات الاعتراض / الاستئناف حسبما نص عليه النظام.

إن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة الربط النهائي تستند فقط إلى رأي مصلحة الزكاة والدخل وليست بموجب النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية، ولذا، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يمنحان فرصة للمكلف كي يعترض على رأي المصلحة بموجب عريضة اعتراض. علمًا بأن ديوان المطالم فقط، ولجان الاعتراض / الاستئناف هي من تملك صلاحية تحديد المبلغ النهائي للضريبة المستحقة بموجب الربط.

وعليه، فإن الغرامات المستحقة بموجب المادة ٧٧ (١) والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ينبغي احتسابها من تاريخ استكمال إجراءات الاعتراض / الاستئناف.

وفي هذا الخصوص تود شركة (ا) إفادة اللجنة الموقرة أنه بعد أن يتم تقديم الإقرار للمصلحة، فإن الأمر يستغرق الكثير من الوقت لإصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف. وعلى سبيل المثال نورد فيما يلي تواريخ استكمال الربط لسنة ٢٠٠٨ لاطلاع اللجنة الموقرة:

التواريخ	المراحل المختلفة لاستكمال الربط
١٤٣٠/٥/٤ هـ (الموافق ٢٩/٤/٢٠٠٩)	تاريخ تقديم الإقرار المعدل
١٤٣١/٣/١٧ هـ (الموافق ٣/٣/٢٠١٠)	تاريخ إصدار الربط النهائي
١٤٣٢/٥/١٤ هـ (الموافق ١٨/٤/٢٠١١)	تاريخ تقديم الاعتراض على الربط النهائي
١٤٣٦/١٢/٢٣ هـ (الموافق ٦/١٠/٢٠١٥)	تاريخ جلسة استماع اللجنة الابتدائية
غير معلوم	تاريخ اصدار قرار لجنة الاعتراض الابتدائية
غير معلوم	تاريخ تقديم الاستئناف لدى اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ جلسة استماع اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ إصدار قرار اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ تقديم خطاب لمعالي وزير المالية لإعادة النظر في القرار الاستئنافي
غير معلوم	تاريخ تقديم تظلم لدى ديوان المظالم
غير معلوم	تاريخ إصدار حكم ديوان المظالم
غير معلوم	تاريخ تقديم تظلم لدى ديوان المظالم (الدائرة العليا)
غير معلوم	تاريخ إصدار حكم ديوان المظالم (المرحلة الثانية)

تلاحظ اللجنة الموقرة أنه باستثناء تاريخ تقديم الإقرار الذي يحكمه نظام ضريبة الدخل الجديد، فإن المكلف لا يملك أي سيطرة على جميع تواريخ استكمال الربط وانتهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف. وفي ضوء ما تقدم تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأن احتساب غرامة التأخير على الضريبة من تاريخ تقديم الإقرار يعتبر موقفاً غير مبرر على الإطلاق.

ب- ٣- غرامة تأخير السداد بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد

والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية

المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يفرضان غرامة تأخير في حالة التأخر في دفع ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع والضريبة على أقساط معجلة. وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد. تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن تاريخ استحقاق الضريبة معرف في المادة ٧١ (٢) والتي نوردتها فيما يلي:

"المادة الحادية والسبعون

.....

٢- تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم."

تلاحظ اللجنة الموقرة أنه بما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض، لذلك، فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب النظام، كما أن المادتين ٧٧ (أ) و٦٨ لا يقصد منهما معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال موقف مبلغ الضريبة المستحق نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن المصلحة قد أخطأت في فهم أحكام المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية والتي نصت على فرض غرامة التأخير بسبب عدم تقديم المكلف الإقرار ضمن الفترة المحددة بالنظام. وفي حالة شركة (أ) تم تقديم إقرارات العاميين ٢٠٠٧ و٢٠٠٨ ضمن المهلة النظامية وتم تسديد ضريبة الدخل المستحقة بموجب الإقرارات.

وبناء على ذلك، فإن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية لا تنطبقان على هذه الحالة.

ويسر شركة (أ) أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لإطلاع اللجنة الموقرة:

المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية

"المادة الثامنة والستون

١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس والتاسع والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيتها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلف بالاستقطاع.

٢- لا يتوجب احتساب الغرامة المحددة بواقع ١% من الضريبة غير المسددة إذا لم تكتمل مدة التأخير ثلاثين يومًا من تاريخ الاستحقاق.

٣- لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت مبررات فرضها".

تدرك اللجنة الموقرة أن المادة ٦٨ قد نصت بالتحديد على أن غرامة التأخير بنسبة ١% تنطبق على كل ٣٠ يومًا من التأخير في حالة عدم سداد (أ) الضريبة المتوجبة الدفع من واقع الإقرار، (ب) الضريبة المتوجبة الدفع بموجب الربط (عندما تصبح نهائية بموجب المادة ٧١ (٢) من اللائحة التنفيذية)، (ج) الضريبة المتوجبة الدفع على أقساط معجلة، (د) الضريبة المستحقة السداد على دفعات، (هـ) ضريبة الاستقطاع. ولم يرد في هذه المادة أي ذكر بأن غرامة التأخير بنسبة ١% تنطبق على كل ٣٠ يومًا من التأخير في حالة عدم سداد الضريبة الإضافية المربوطة من قبل المصلحة ابتداء من تاريخ تقديم الإقرار وحتى تاريخ سداد الالتزام بعد انتهاء كافة إجراءات الاعتراض.

كما أن المطالبة بسداد غرامة تأخير بنسبة ١% على أمور هي محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، وعندما يكون التأخير في إنهاء موقف المبلغ المستحق ناتجًا بشكل رئيسي عن طول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم، هي مطالبة لا مبرر لها على الإطلاق وتتناقض مع أحكام نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية.

ب-٤ كما تم توضيحه بالتفصيل في النقطة (ب-٢) أعلاه، فإن المادتين رقم ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد ورقم ٦٧ من اللائحة التنفيذية مختلفتان ومستقلتان تمامًا عن المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية. ولذلك، فإن أحكام المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على الغرامة التي تستحق بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية.

كذلك تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن غرامة التأخير بموجب المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية على ضريبة الدخل الإضافية المربوطة من قبل المصلحة والتي هي قيد الاعتراض يجب أن تكون مستحقة من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا وفقًا للمادة ٧١ (٢) من اللائحة التنفيذية، والتي نوردتها فيما يلي تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة:

"المادة الحادية والسبعون

.....

٢- تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجرته المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم".

ب-0 ملخص:

(أ) استنادًا إلى الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد شركة (أ) أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير من قبل المصلحة على ضريبة الدخل الإضافية المفروضة نظرًا لوجود خلاف فني حقيقي بين شركة (أ) والمصلحة حول المسائل قيد النقاش. ولذا، فإن أحكام المادة ٧٧ والمادة ٦٨ من النظام الضريبي واللائحة التنفيذية على التوالي يجب ألا تطبق على هذه الحالة. علمًا بأن موقف شركة (أ) المذكور أعلاه قد تأيد بقرارات لجان الاعتراض الابتدائية المقطعة في النقطة ثالثًا (أ-٢-٢) أعلاه.

(ب) دون الإخلال بموقفها المذكور في النقطة ثالثًا (أ) أعلاه تعتقد شركة (أ) أنه حتى لو قررت لجنة الاعتراض / ديوان المظالم فرض غرامات تأخير، فإن غرامة التأخير (إن وجدت) والمفروضة على هذا النحو على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية، ينبغي أن تحتسب من تاريخ استنفاد إجراءات الاعتراض والاستئناف (أي تاريخ صدور قرار ديوان المظالم)، وحتى تاريخ تسديد التزام ضريبة الدخل الإضافي النهائي. وقد تأيد موقف شركة (أ) المذكور أعلاه بقراري اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٥هـ ورقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥هـ حسبما هو مقتطف في النقطة ثالثًا (ب-١) أعلاه.

رابعًا: الخلاصة النهائية:

وأخيرًا، تأمل شركة (أ) أن تكرم اللجنة الموقرة بدراسة مواقفها المذكورة في النقاط: أولاً إلى ثالثًا أعلاه، والإيعاز للمصلحة بإجراء ربط معدل على العامين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ يتم فيه:

أ- إلغاء الضريبة والزكاة الإضافية الناتجة عن معالجة المصلحة المذكورة في النقطتين (١) و(٢) من الخطاب رقم ٢٦٣٣-١٠ والنقطة أولاً أعلاه.

ب- تصحيح الخطأ المادي، أي السماح بتسوية الخسائر الضريبية من سنوات سابقة مقابل الربح الخاضع للضريبة للعامين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ على النحو المفصل في النقطة ثانيًا (أ) أعلاه.

ج- تصحيح الخطأ المادي، أي السماح بحسم الخسائر المتراكمة من وعاء الزكاة للعامين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ على النحو المفصل في النقطة ثانيًا (ب) أعلاه.

إسقاط غرامة التأخير على فرق ضريبة الدخل وفقاً للربط، كما هو مفصل في النقطة ثالثًا أعلاه، والنقطة ثانيًا من خطاب الاعتراض رقم ١٠-٢٦٣٣.

هذا، وبعد جلسة الاستماع وردت إجابة ممثلي المصلحة عن طريق البريد الإلكتروني، وجاء فيها ما يلي: "إشارة إلى الجلسة المنعقدة في يوم الثلاثاء الموافق ١٤٣٦/١٢/٢٣هـ لمناقشة اعتراض المكلف / شركة على الربط الضريبي للعامين الماليين ٢٠٠٧م وحتى ٢٠٠٨م وطلبكم الإجابة على ما أورده ممثل المكلف في المذكرة المقدمة خلال الجلسة بأن المصلحة قبلت استخدام نسبة العمل المنجز لعام ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م.

وعليه، نرفق لكم صورة من محضر أعمال الفحص الميداني للأعوام المالية من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م، والذي يفيد ما تم تطبيقه من قبل المصلحة".

كما تم إرفاق محضر أعمال الفحص الميداني للمكلف للأعوام من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١١م المكون من ١١ صفحة والموقع من فريق الفحص الميداني المشكل من المصلحة وممثلي المكلف (الشركة) والمختوم بختم الشركة.

ثالثاً: الناحية الموضوعية:

١. الاعتراف بالإيراد على أساس الفواتير.

أ- وجهة نظر المكلف:

"عند احتساب الإيراد من عقد شركة (أ) مع (ط) و(ث) لعام ٢٠٠٨، لم توافق المصلحة على طريقة نسبة العمل المنجز التي طبقتها شركة (أ) في إقرارها الضريبي لسنة ٢٠٠٨، حيث طبقت المصلحة على الإيراد من ذلك العقد طريقة الاعتراف بالإيراد على أساس الفواتير. وقد أسفرت هذه المعالجة عن إضافة مبلغ ٨٠٦,٤٨٠ ريال سعودي إلى صافي ربح العام ٢٠٠٨. إن شركة (أ) غير موافقة على هذه المعالجة من قبل المصلحة، وتود أن تقدم التوضيحات التالية للدراسة من قبل المصلحة الموقرة:

١-١ تود شركة (أ) أن تلتفت انتباه المصلحة الموقرة إلى المادة ٢٦ والمادة ٢٠ من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي، والتي تنص بشكل واضح على أنه ينبغي تطبيق نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد من العقود طويلة الأجل. ويسر شركة (أ) أن تورد فيما يلي الجزء ذا الصلة من المادة ٢٦ والمادة ٢٠ من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المذكورتين أعلاه على التوالي تسهيلاً لاطلاع المصلحة الموقرة:

المادة ٢٦ من نظام ضريبة الدخل

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

ب- تحدد 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".

المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية

١- تتم المحاسبة عن العقود طويلة الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق، سواء إيراداً للمقاول، أو مصروحاً لصاحب العقد أو المقاول الرئيسي، على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية وفقاً للمعادلة الآتية:

التكاليف الفعلية المتكبدة خلال السنة الضريبية × القيمة الملكية 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 إقفال الحسابات، وذلك باستثناء العقد المتوقع تنفيذه بالكامل خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي في تنفيذه".

٢-١ كما تدرك المصلحة الموقرة، فإن عقد لشركة (أ) هو عقد خدمات هندسية وإدارة إنشاء، بدأ في عام ٢٠٠٦ ولا يزال جاري التنفيذ. لذلك واستناداً إلى تعريف "العقد طويل الأجل" حسبما ورد في المادة ٢٦ (ج) والمادة ٢٠ (٢) من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي، فإن عقد يجب أن يعتبر عقداً طويل الأجل، ويجب أن يتم الاعتراف بالإيراد من هذا العقد على أساس نسبة العمل المنجز.

وبناء على ذلك، طبقت شركة (ا) بشكل صحيح أحكام المادتين المذكورتين أعلاه ٢٦ و ٢٠ من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي، واعترفت بالإيراد من عقد لعام ٢٠٠٨ على أساس نسبة العمل المنجز.

٣-١ أثناء زيارة الفحص الميداني ذكر فريق الفحص أنه سيطبق طريقة الفواتير بدلاً من طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد من العقد المذكور أعلاه على أساس أن شركة (ب) طبقت طريقة الفواتير للاعتراف بالإيراد من ذلك العقد خلال السنتين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

وكما تم إبلاغ فريق الفحص الميداني أثناء الفحص الميداني، تود شركة (ا) أن تكرر ملاحظاتها بأنه طالما أن عقد هو عقد مسترد التكاليف (أي ليس عقدًا ثابت القيمة) فلم يكن باستطاعة شركة (ا) أن تقدر الإيرادات والتكاليف المتوقعة في المرحلة الأولية من العقد أي خلال السنتين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

بناء على ذلك ونظرًا إلى عدم توفر تلك التقديرات، لم تطبق شركة (ا) طريقة نسبة العمل المنجز لاحتساب الإيراد من العقد المذكور أعلاه للسنتين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧. ولكن عند وصول نسبة إنجاز العقد إلى ٦٤% في عام ٢٠٠٨ قدرت شركة (ا) الإيرادات والتكاليف المتوقعة من ذلك العقد وطبقت بشكل صحيح طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد من هذا العقد لعام ٢٠٠٨.

٤-١ تدرك المصلحة الموقرة بأن عدم تطبيق طريقة نسبة العمل المنجز على السنتين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ (بسبب غياب التقديرات الدقيقة للإيرادات والتكاليف) لا يسمح للمكلف و/أو مصلحة الزكاة والدخل بتطبيق طريقة الفواتير في الاعتراف بالإيراد كامل مدة العقد؛ لأن هذا مخالف لأحكام ضريبة الدخل السعودية (المادة ٢٦ والمادة ٢٠ من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي).

٥-١ وفي هذا الخصوص، تود شركة (ا) أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى الفقرة ٣ من المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية والتي نصت على ما يلي:

"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".

وكما تلاحظ المصلحة الموقرة من الفقرة ٣ من المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية المقترضة أعلاه، فإنه يجوز للمصلحة أن تطبق طريقة أخرى للاعتراف بالإيراد من العقد الطويل الأجل فقط في حالة إنفاق المكلف بالتقيد بأحكام الفقرة ١ من المادة ٢٠ (أي تطبيق طريقة نسبة العمل المنجز).

وبما أنه سبق لشركة (ا) أن طبقت طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد (وفقًا للمادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية) من عقد في الإقرار الضريبي لسنة ٢٠٠٨، كما قدمت كافة المعلومات اللازمة في هذا الخصوص إلى فريق الفحص الميداني، فإنه ينبغي على المصلحة ألا تقرر تطبيق أي طريقة أخرى (أي على أساس الفواتير) للاعتراف بالإيراد من العقد المذكور أعلاه. وتلاحظ المصلحة أن تطبيق طريقة أساس الفواتير بدلاً من طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد من العقد الطويل الأجل يعتبر مخالفًا لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي، وذلك غير جائز سواء للمكلف أو للمصلحة.

٦-١ ملخص: استنادًا إلى الحقائق والتوضيحات المذكورة أعلاه، تعتقد شركة (ا) أن إجراء المصلحة برفض طريقة نسبة العمل المنجز وتطبيق طريقة أساس الفواتير للاعتراف بالإيراد من عقد لسنة ٢٠٠٨ هو إجراء من غير أساس ومخالف لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي.

وبناء على ذلك، تأمل شركة (ا) أن تتكرم المصلحة بإجراء ربط معدل لعام ٢٠٠٨ بعد قبول الإيراد من عقد على النحو المحتسب من قبل شركة (ا) في الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٨ وفقاً لأحكام المادة ٦٢ والمادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي".

ب- وجهة نظر المصلحة:

"من خلال فحص عقد شركة (ز) و(ث)، تبين أنه بموجب التبريرات التي قدمتها الشركة فقد قامت بقيد إيرادات هذا العقد في عام ٢٠٠٦م وعام ٢٠٠٧م بموجب الفواتير الصادرة، وليس وفقاً لنسبة الإنجاز؛ لأن قيمة العقد عبارة عن تكاليف بالساعة، فكان هناك صعوبة لاحتساب نسبة الإنجاز بالنسبة لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، أما عام ٢٠٠٨م فقامت الشركة بقيد الإيرادات وفقاً لنسبة الإنجاز.

وبناء على ما سبق وحيث إنه تم قيد الإيرادات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م بموجب الفواتير الصادرة، فكان يجب أن يتم قيد إيرادات هذا العقد بطريقة واحدة، إما بموجب نسبة الإنجاز أو بموجب الفواتير الصادرة.

وعليه، ترى المصلحة أن يتم قيد إيرادات عام ٢٠٠٨م بموجب الفواتير الصادرة والتي بلغت خلال العام ٢١,١٥٥,١٤٩ ريال بفرق عن المصرح به في الإقرار بمبلغ ٢,٤٨٠,٨٠٦ ريال، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

وبخصوص ما أشار إليه المكلف من استناده إلى المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية، فإن المصلحة ترد على ذلك بأن نفس المادة نصت في الفقرة (٣) منها على أنه في حالة عدم تقييد المكلف بما ورد في الفقرة (١) من هذه المادة في تحديد إيراداته من العقود طويلة الأجل للمصلحة الحق في تحديدها وفقاً لما تراه على ضوء ما يتوفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن.

وحيث إن الشركة لم تلتزم بتطبيق نسبة الإنجاز على عقودها للأعوام ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م وقامت بتحديد إيراداتها طبقاً للفواتير الصادرة، لذا لا بد أن تستمر في هذا الأسلوب في تحديد الإيرادات لا سيما وأن الشركة لا يمكن تطبيق نسبة الإنجاز عليه في ضوء ما أوضحتها الشركة، من أن عقدها غير محدد القيمة، ويتم تحديد الأعمال المنفذة في ضوء ما يتم تقديمه من ساعات عمل. وبالتالي، فإن طبيعة العمل تحدد أن تكون الإيرادات فعلية؛ لأن ساعات العمل فعلية.

الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يعترض على عدم قبول المصلحة استخدام المكلف لنسبة العمل المنجز للاعتراف بإيرادات عقد، حيث يرى أن إجراء المصلحة بطلب الاعتراف بالإيراد بناء على الفواتير هو مخالف لأحكام نظام ضريبة الدخل.

بينما ترى المصلحة أن المكلف كان يستخدم الفواتير للاعتراف بإيرادات عقد لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، ثم قام بتغيير طريقة الاعتراف بالإيرادات إلى طريقة نسبة العمل المنجز لعام ٢٠٠٨م، بينما كان يلزم الثبات على استخدام نفس الطريقة لكافة الأعوام.

وبرجوع اللجنة لملف القضية وما قدمه الطرفان، ومن خلال الاطلاع على محضر الفحص الميداني بتاريخ ٢٧/١/١٤٣١هـ والموقع من قبل فريق الفحص المشكل من المصلحة، وممثل المكلف قام بالاعتراف بإيرادات عقد شركة (ز) و (ك) تارة بالفواتير الفعلية وهو ما تم في عامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م وتارة أخرى بطريقة نسبة العمل المنجز لعام ٢٠٠٨م.

وبما أن المكلف استخدم طريقة نسبة العمل المنجز أحياناً بكم الفقرة (١) من المادة السادسة والعشرون من نظام ضريبة الدخل التي نصت على: "يحتسب الدخل والمصاريف المتعلقة بعقد طويل الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية". وحيث إن العقد محل الاعتراض تنطبق عليه الشروط الواردة بالمادة (العشرين) من

اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، مما يعد ما قام به المكلف موافقاً لصحيح النظام، وعليه ترى اللجنة تأييد المكلف في استخدامه طريقة نسبة العمل المنجز لعام ٢٠٠٨م، مع مراعاة الفروق الضريبية أو الزكوية الناتجة عن ذلك.

٢. غرامة التأخير.

أ- وجهة نظر المكلف:

"فرضت المصلحة غرامة تأخير بنسبة ١% في الشهر على التزام الضريبة الإضافي الناشئ عن معالجة المصلحة المذكورة في النقطة ١ أعلاه لسنة ٢٠٠٨ من تاريخ الاستحقاق، وحتى تاريخ سداد ذلك الالتزام الضريبي الإضافي المربوط على شركة (أ) (وفقاً لمقتضى أحكام نظام ضريبة الدخل الجديد). وفي هذا الخصوص تود شركة (أ) أن تقدم التوضيحات التالية لاطلاع المصلحة الموقرة:

١-٢ طلبت المصلحة من شركة (أ) تسديد غرامة التأخير المترتبة على فرق الضريبة المتوجب الدفع من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة ١% عن كل ٣٠ يوماً من التأخير. وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد "تاريخ الاستحقاق" لأغراض احتساب غرامة التأخير بنسبة ١% في خطاب ربطها رقم ١٢/١٤٧٩ المؤرخ في ١٧/٣/١٤٣١هـ، فإن المفهوم لدى موكلنا أن المصلحة يمكن أن تعتبر تاريخ استحقاق تقديم الإقرار الضريبي ذي الصلة بمثابة "تاريخ الاستحقاق" لدفع "فرق الضريبة". وبالرغم من أن موكلنا يرى أنه لا يوجد أي فرق ضريبي مستحق لعام ٢٠٠٨ فيما يخص الأمور التي تمت مناقشتها في النقطة ١ أعلاه، إلا أنه غير موافق على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه بشأن "تاريخ الاستحقاق"، ويود أن يقدم لسعادتك التوضيحات التالية:

٢-٢ يجب عدم فرض أي غرامات؛ لأن شركة (ب) قد قيدت بالنظام الضريبي بشكل ضريبي:

قبل تقديم الملاحظات التفصيلية تود شركة (أ) إفادة المصلحة أنها كانت دائماً تسدد الضريبة المستحقة وفقاً لنظام ضريبة الدخل الجديد.

وبالتالي، فإنه ليس هناك أي مبرر لإجراء المصلحة بفرض أي غرامة تأخير على الضريبة الإضافية لاسيما وأن الضريبة لم تكن مقبولة لدى شركة (أ)، وهي قيد الاعتراض أمام اللجنة المختصة.

كما أن الأمور التي نوقشت في النقطة ١ أعلاه هي موضوع خلاف فني في وجهات النظر بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، ولذلك يجب عدم فرض غرامة تأخير على أي ضريبة إضافية ناشئة عن تلك الأمور.

٣-٢ الغرامات بموجب النظام الضريبي الجديد ولائحته التنفيذية

تفرض الغرامات بموجب المادتين ٧٦ و٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد وبموجب المواد ٦٧ و٦٨ و٦٩ من اللائحة التنفيذية. علماً بأن الغرامات المنصوص عليها في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية تنتج فقط عن تأخير تقديم إقرار ضريبة الدخل، ولذا لا تنطبق هاتان المادتان على هذه الحالة. كما أن المادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية تعالج موضوع غرامة التهرب، ولذا لا تنطبق على القضية موضوع النقاش. بيد أن المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ينطبقان على فرق الضريبة المستحقة حسبما تتم مناقشته أدناه.

٤-٢ تستحق الغرامة على فرق ضريبة الدخل من التاريخ المحدد بالنظام لتقديم الإقرار والسداد في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد.

تنص الفقرة ٣ من المادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية على أن الغرامة (كما نصت عليها المادة ٦٧) تحتسب من التاريخ المحدد بالنظام لتقديم الإقرار والسداد بموجبه. وبعبارة أخرى، فإن موقف المصلحة المذكور أعلاه ينطبق فقط عندما لا يتم تقديم

إقرار ضريبة الدخل في الموعد النظامي، أو عندما لا يتم تسديد الضريبة المستحقة بموجب إقرار ضريبة الدخل في الموعد النظامي.

وفي هذه الحالة، فإن شركة (إ) قدمت إقرارات ضريبة الدخل عن سنة ٢٠٠٨ ضمن المهلة النظامية وسددت ضريبة الدخل المستحقة بموجب ذلك الإقرار في الموعد النظامي. لذلك، لا يجوز فرض غرامة التأخير بنسبة ١% على فرق ضريبة الدخل المستحق بموجب الربط من "تاريخ الاستحقاق" المحدد بالنظام لتقديم إقرار ضريبة الدخل.

٥-٢ تستحق غرامة التأخير على فرق ضريبة الدخل من التاريخ الذي يصبح فيه هذا الفرق مستحقاً بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف، وعندما يكون الإقرار الضريبي قد تم تقديمه في الوقت المحدد.

١-٥-٢ تود شركة (إ) أن تورد فيما يلي المادة ٧٧ (إ) من النظام والتي تنص على أنه يتعين على المكلف أن يسدد غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ثلاثين يوم تأخير على الضريبة غير المسددة:

"..... على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

يلاحظ من المادة المذكورة أعلاه، أن غرامة التأخير الشهرية البالغة ١% تستحق الدفع عن الفترة المبتدئة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد. وبالنسبة إلى تاريخ استحقاق فرق الضريبة المستحقة بموجب الربط، تود شركة (إ) أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى المادة ٦٦ (إ) من النظام والتي نوردها فيما يلي تسهيلاً للاطلاع سعادتكم.

"..... يجوز للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يوماً من تسلم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائياً والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلف على الربط أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة".

في ضوء ما تنص عليه المادة ٦٦ (إ)، فإن أي ضريبة إضافية تستحق وفقاً لربط المصلحة تصبح مستحقة فقط إذا وافق المكلف على ذلك الربط ولم يعترض عليه خلال ٦٠ يوماً من استلام خطاب المصلحة بالربط. وبناء على ذلك، إذا قدم المكلف اعتراضاً على ذلك الربط، فإن الضريبة الإضافية المربوطة (قيد الخلاف) لن تصبح مستحقة حتى يتم استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

وبما أن موكلنا قدم اعتراضاً على الربط، فإن التزام الضريبة الإضافية على البنود قيد الخلاف، إن وجد، سيكون مستحق السداد فقط بعد انتهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف، أي أن غرامة التأخير بواقع ١% سوف تنطبق على الضريبة الإضافية المستحقة بعد مضي ٣٠ يوماً من التاريخ الذي يتم فيه استلام القرار النهائي في الاعتراض من قبل موكلنا. وبعبارة أخرى، فإن "تاريخ الاستحقاق" لأي ضريبة إضافية مربوطة من قبل المصلحة في الربط سوف تبدأ من تاريخ إبلاغ شركة (إ) بقرار لجنة الاعتراض أو حين يصبح قرار الاعتراض/ الاستئناف نهائياً، كما نص عليه نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية.

٢-٥-٢ إن موضوع غرامة التأخير المنطبقة على فرق الضريبة المستحقة من واقع الربط قد تمت معالجته على وجه التحديد في المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية. وتود شركة (إ) أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ (١-ب) من اللائحة التنفيذية للاطلاع سعادتكم:

"١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

.....

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

.....

٢-٥-٣ وكما تلاحظ المصلحة الموقرة مما تقدم، فإن الفقرة ١ (ب) من المادة ٦٨ تعالج موضوع فرض غرامة التأخير في حالة التأخر في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة. وكما أوضحنا في النقطة ٢-٥-١ أعلاه يمكن استكمال ربط المصلحة فقط بعد انتهاء كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف حتى مستوى ديوان المظالم. وبناء على ذلك، فإن أحكام الفقرة ١ (ب) من المادة ٦٨ تكون منطبقة على أي مبلغ يستحق بعد مضي ٣٠ يومًا من تاريخ استلام القرار النهائي بشأن الاعتراض والاستئناف من قبل موكلنا.

٢-٥-٤ وفي هذا الخصوص تود شركة (أ) أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى المواد ٦٦ (ج)، (و) من النظام والتي تنص على ما يلي:

"ج- تصبح الضريبة واجبة السداد وفقًا لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية وتعد نهائية ما لم يستأنف المكلف أو المصلحة هذا القرار خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه.

.....

هـ- على المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية التقدم بطلب الاستئناف خلال المدة المحددة، وتسديد الضريبة المستحقة وفقًا للقرار المذكور، أو تقديم ضمان بنكي مقبول بالمبلغ.....

و- يصبح قرار لجنة الاستئناف نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال ستين يومًا من تاريخ إبلاغ القرار."

في ضوء النصوص المذكورة أعلاه للمادة ٦٦ (ج)، (و)، فلو أن قرارات لجنة الاعتراض الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية أيدت الالتزام الضريبي، فإن ذلك الالتزام لن يكون مستحق السداد إذا تظلم منه المكلف أمام ديوان المظالم. والمادة ٦٦ (هـ) تجيز للمكلف على وجه التحديد أن يقدم ضمانًا بنكيًا لأي مبلغ يستحق الدفع على أساس قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في حالة استئناف القرار أمام اللجنة الاستئنافية.

وهذه المادة تثبت بوضوح أن المبلغ المختلف بشأنه وقيد الاعتراض لا يستحق الدفع نظامًا حتى استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف، ولذا فإنه يجوز للمكلف على وجه التحديد إيداع ضمان بنكي بالمبلغ قيد الخلاف كوديعة لضمان حقوق الخزينة العامة. وبناء على ذلك، لا يجوز أن تبدأ "فترة غرامة التأخير" قبل أن يصبح المبلغ قيد الخلاف مستحقًا من الناحية النظامية باستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

٢-٥-٥ تود شركة (أ) العربية أن تلفت انتباه سعادتكم إلى المادة ٧١ (٢) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على ما يلي:

"تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريره المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم."

إن المادة المذكورة أعلاه تعرف بوضوح النقطة أو المرحلة التي يصبح فيها الالتزام الضريبي "نهائيًا" وبالتالي "مستحقًا أو متوجب الدفع" بموجب النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية. وفي حالة اعتراض المكلف على الربط، فإن الفرق الضريبي المربوط من قبل المصلحة سوف يكون مستحقًا عند إصدار قرار نهائي من قبل اللجنة الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم كما ورد من النقطة "د" المذكورة أعلاه.

٦-٥-٢ بناء على ذلك واستنادًا إلى أحكام المادة ٦٦ من النظام والمادة ٧١ من اللائحة التنفيذية المذكورتين أعلاه، فإن أي فرق ضريبة تحتسبه المصلحة في ربطها على شركة (ا) عن سنة ٢٠٠٨ يجب ألاّ يعتبر مستحق السداد حتى يتم استنفاد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف. وفي هذه الحالة، فإن تاريخ استحقاق سداد الضريبة الإضافية، إن وجدت، سيكون التاريخ الذي يستلم فيه موكلنا قرار هيئة الاعتراض أو الاستئناف بشأن قضيته. وبالتالي، فإن غرامة التأخير الشهرية البالغة ١% سيتم احتسابها بعد مضي ٣٠ يومًا من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد.

٦-٢ لا يتحمل المكلف مسؤولية التأخر في استكمال الربط وإجراءات الاعتراض والاستئناف، كما يود موكلنا أن يفيد المصلحة الموقرة أن احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة عن الفترة من تاريخ صدور الربط إلى التاريخ الذي يسدد فيه المكلف التزامه، هو احتساب غير منصف على الإطلاق. ويعود ذلك للأسباب التالية:

(١) إن تاريخ الاستحقاق - أي تاريخ إصدار الربط - كان يستند إلى إجراء المصلحة.

(٢) إن تاريخ السداد يستند إلى إجراء لجنة الاعتراض أو الاستئناف، أي استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

ولا يجوز اعتبار المكلف مسئولاً عن التأخير في سداد الضريبة المستحقة بموجب الربط؛ لأن المكلف لم يتسبب في ذلك التأخير، وإنما نشأ ذلك التأخير عن انقضاء الوقت في استكمال الربط وإنهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف.

بالإضافة إلى ذلك، فإن النظام لا يهدف إلى معاقبة المكلف على إجراء أو عدم اتخاذ إجراء من قبل السلطات الضريبية. لذلك، يجب عدم اعتبار المكلف مسئولاً عن دفع غرامة التأخير بسبب تأخير استكمال الربط من قبل المصلحة، وتأخير استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف من قبل لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية وديوان المظالم. ويعتقد موكلنا أن إنهاء إجراءات الاعتراض والاستئناف قد يستغرق وقتًا طويلاً يتوقف على إجراءات وقرارات هيئات الاعتراض والاستئناف، ولذلك يجب عدم اعتباره مسئولاً عن دفع غرامة تأخير عن هذه الفترة. علمًا بأن ذلك يتمشى مع أحكام المادة ٦٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد.

٧-٢ الخلاف الفني بين المكلف والمصلحة

لقد ارتكبت المصلحة خطأً ماديًا بتطبيقها طريقة الفواتير بدلاً من طريقة نسبة العمل المنجز للاعتراف بالإيراد من عقد لعام ٢٠٠٨، كما أن هذه المعالجة من قبل المصلحة تتناقض من أحكام المادتين ٦٠ و ٦٢ من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على التوالي.

ولذلك، فإن هناك خلافًا فنيًا بين المصلحة وشركة (ا) على النحو الموضح في النقطة ١ أعلاه، ولذا، فإن فرض غرامة تأخير على الالتزام الضريبي الإضافي ليس له سند نظامي.

وفي ظل هذه الظروف، فإن الغرامة التي تستحق بموجب المادة ٧٧ من النظام والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لن تبدأ بالاستحقاق لحين اتخاذ قرار نهائي بشأن الاعتراض أو الاستئناف على النحو المنصوص عليه في المادة ٦٦ من النظام، والمادة ٦٠ من اللائحة التنفيذية.

قرار لجنة اعتراض صادر بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد

قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ.

تود شركة (ا) أن تلفت انتباهكم الكريم إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠هـ الذي حكمت فيه لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة بإلغاء غرامة التأخير التي فرضتها المصلحة على بند كان موضوع خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، حيث أيدت اللجنة الموقرة وجهة نظر المكلف حيال ذلك الموضوع.

نورد فيما يلي مقتطفًا من القرار المذكور لاطلاع المصلحة الموقرة:

"بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% حسب وجهة نظر المكلف، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

نرفق نسخة من الصفحة ذات الصلة من القرار أعلاه في الملحق ٢ لاطلاع المصلحة الموقرة.

٩٠٢ ملخص: استناداً إلى التوضيحات أعلاه، تأمل شركة (ا) من المصلحة عدم فرض أي غرامة تأخير على البند قيد الخلاف لعام ٢٠٠٨.

وفي ضوء الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد شركة (ا) أنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد ما لم يصبح فرق الضريبة مستحقاً بعد استنفاد كافة الإجراءات الاعتراض والاستئناف، حيث يمكن فقط احتساب غرامة التأخير لفترة ما بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف".

ب- وجهة نظر المصلحة:

"لقد تم مطالبة الشركة بغرامة تأخير بنسبة (١%) عن كل ٣٠ يوم تأخير على فرق ضريبة الدخل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وفقاً لأحكام المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية.

وبخصوص ما ورد في اعتراض الشركة الفقرة (١-٢) من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد (تاريخ الاستحقاق) لأغراض احتساب الغرامة، وهنا نفيد بأن المادة (٦٧ الفقرة ٣) من اللائحة قد نصت على "حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، وعليه لا يوجد إشكال في مفهوم هذه الجزئية.

أما ما ورد في اعتراض الشركة الفقرة (٢-٤) من أن (المادة ٦٧ الفقرة ٣) من اللائحة تتعلق فقط عندما لا يتم تقديم الإقرار في الموعد النظامي، فإن ذلك يعتبر تفسيراً للنص من قبل الشركة، ونوضح أن الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة هي للتعريف بمعنى الضريبة غير المسددة بشكل عام، ومتى تستحق، وبناءً على هذا التعريف جاء في المادة (٦٨) فرض الغرامة بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير من فرق الضريبة غير المسددة، حيث سبق تعريف الضريبة غير المسددة ومتى تستحق.

أما ما ورد في اعتراض الشركة الفقرة (٢-٥) واسترشادها بالمادة (١٦٦/أ) من النظام الضريبي من أن فترة غرامة التأخير سوف تبدأ من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار لجنة الاعتراض أو الاستئناف نهائياً، فإن هذا القول مردود عليه بأن غرامة التأخير بشأن ضريبة الشركات لم يرد ذكرها في المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية، بل إن ما يخص ضريبة الشركات من غرامات التأخير ينطبق عليها ما ورد في نص المادة (٧٧) الفقرة (أ، ب) من النظام، والتي تنص على تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها، وتحتسب من تاريخ الاستحقاق والذي تم تحديده بموجب المادة (٦٨) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية.

وعليه، فإن وجهة نظر الشركة غير صحيحة بأن تبدأ غرامة التأخير من تاريخ إبلاغ الشركة بقرار اللجنة الاستئنافية.

ومما ينبغي الإشارة إليه ورود احتجاج للمكلف الفقرة (٢-٧) بأن هناك خلافاً فنياً بين المكلف والمصلحة، ولا يجوز فرض غرامة على فروق الضريبة الناتجة عن خلاف مع المصلحة، ويرد على ذلك بأنه لم يرد في النظام الضريبي: على وجوب أن تراعي المصلحة نقاط الخلاف بينها وبين المكلفين، بل نص النظام على: فرض غرامة على فرق الضريبة المستحقة أيّاً كان هذا الفرق.

وعليه، فإن المصلحة ترى توجب غرامة تأخير على فرق الضريبة غير المسددة بواقع (١%) عن كل ثلاثين يوم تأخير، اعتباراً من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد، طبقاً لما نص عليه نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية بهذا الخصوص".

ت- الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى أنه لا يخضع لغرامة التأخير ولا يجب احتساب غرامة التأخير ما لم يصبح فرق الضريبة مستحقاً بعد استنفاد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف، وأن تاريخ استحقاق الغرامة يكون بعد استناد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف.

بينما ترى المصلحة أن الغرامة متوجبة نظاماً متى ما استحققت الضريبة، وأن تاريخ استحقاق الغرامة هو تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار وتحسب حتى تاريخ السداد.

وحيث رأت اللجنة تأييد المكلف في استخدامه نسبة العمل المنجز لعام ٢٠٠٨م، وتكون غرامة التأخير متوجبة نظاماً متى ما وجدت فروق ضريبية مستحقة وتنتفي بانتفاء وجودها طبقاً للمادة السابعة والسبعين من نظام ضريبة الدخل والمادتين السابعة والستين والثامنة والستين من لائحته التنفيذية، عليه ترى اللجنة عدم فرض غرامة التأخير لعام ٢٠٠٨م المتعلقة بالبند الأول (الاعتراف بالإيراد على أساس الفواتير).

٣. الخسائر المرحلة.

أ- وجهة نظر المكلف:

"يود موكلنا أن يلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى الأخطاء المادية التالية التي وقعت من جانب المصلحة في ربطها على السنتين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨:

١- عند احتساب صافي الربح الخاضع للضريبة للسنتين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ لم تعتمد المصلحة - سهوًا منها- تسوية خسائر السنوات السابقة المتفق عليها من الربح الخاضع للضريبة (في حدود ٢٥%) للسنوات ذات الصلة.

٢- كذلك عند احتساب الوعاء الزكوي للسنتين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ لم تعتمد المصلحة - سهوًا منها- حسم الرصيد الافتتاحي للخسائر المتراكمة من وعاء الزكاة للسنوات ذات الصلة.

في ضوء الحقائق المذكورة أعلاه، تأمل شركة (ا) أن تتكرم المصلحة بتصحيح الأخطاء المادية في الربوط النهائية للسنتين ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨، وبإجراء ربوط معدلة للسنوات ذات الصلة على ذلك الأساس".

ب- وجهة نظر المصلحة:

"بناء على المادة (٤/١١) من اللائحة التي نصت على "لا يجوز ترحيل خسائر لشركة أموال حدث تغيير أو تعديل في ملكيتها أو في السيطرة عليها بما نسبته ٥٠% أو أكثر، إلا الخسائر التي تتحقق بعد حدوث التغيير في الملكية وتطبق عليها الضوابط الخاصة بترحيل الخسائر".

وحيث إنه جاء في الإيضاح رقم (٩) من إيضاحات الميزانية لعام ٢٠٠٧م أن ملكية مؤسسة (ش) للتجارة والاقتصاد الذي يملكها والتي تملك نسبة ٥١% من الشركة محل الاعتراض قد انتقلت ملكيتها إلى وذلك خلال عام ٢٠٠٦م، وبناءً عليه ترى المصلحة أنه لا يجوز ترحيل الخسائر طبقاً لما ورد في نص المادة سواء للزكاة أو للضريبة".

ت- الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، يتضح اعتراض المكلف على عدم حسم خسائر السنوات السابقة من الوعاء الضريبي والوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، حيث يرى المكلف أن المصلحة وقعت في خطأ مادي أدى لعدم حسم الخسائر المدورة من وعائي الضريبة والزكاة.

بينما ترى المصلحة أنه حدث تغير في ملكية الشركة بنسبة ٥١%، وأن النظام في هذه الحالة لا يجيز ترحيل الخسائر للجانب الزكوي والجانب الضريبي.

ويرجع اللجنة لملف القضية وما قدمه الطرفان، ومنها قرار الشركاء بتعديل بعض بنود عقد التأسيس والمؤرخ في ١٤٢٧/٦/١٤ هـ الموافق ٢٠٠٦/٧/١٠م، وكذلك الإيضاح رقم ٧ في القوائم المالية لعام ٢٠٠٦م، والتي توضح أن الشركة مملوكة بنسبة ٥١% من مؤسسة (ش) (مؤسسة فردية سعودية) و٤٩% من شركاء أجنب، وقد تبين من خلال عقد التأسيس وإيضاحات القوائم المالية أن ملكية مؤسسة (ش) قد تغيرت خلال عام ٢٠٠٦م.

وحيث إن نظام ضريبة الدخل قد أجاز للمكلف الأجنبي ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة إلى السنوات التالية دون التقيد بمدة محددة، وذلك في حدود ٢٥% من الربح السنوي حسب إقرار المكلف، كما ورد في الفقرة (٤) من المادة الحادية عشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل أنه "لا يجوز ترحيل خسائر لشركة أموال حدث تغيير أو تعديل في ملكيتها أو في السيطرة عليها بما نسبته (٥٠%) أو أكثر، إلا للخسائر التي تتحقق بعد حدوث التغيير في الملكية".

وحيث إنه خلال عام ٢٠٠٦م حدث تغيير في ملكية الشركة بأكثر من ٥١%، فإن الخسائر التي تحققت قبل تاريخ هذا التغيير لا يتم ترحيلها بالنسبة للجانب الأجنبي، وحيث لا يوجد نص نظامي فيما يتعلق بالجانب الزكوي يمنع ترحيل الخسائر لشركة الأموال (ذات الشخصية الاعتبارية) في حال وجود تغيير في ملكياتها، عليه ترى اللجنة عدم أحقية المكلف في ترحيل الخسائر المدورة من الوعاء الضريبي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م، وتأييد المكلف في حسم الخسائر المعدلة بموجب ربط المصلحة من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (ا) على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. تأييد المكلف في استخدامه طريقة نسبة العمل المنجز لعام ٢٠٠٨م، مع مراعاة الفروق الضريبية أو الزكوية الناتجة عن ذلك.

٢. عدم فرض غرامة التأخير لعام ٢٠٠٨م المتعلقة بالبند الأول (الاعتراف بالإيراد على أساس الفواتير).

٣. أ- عدم أحقية المكلف في ترحيل الخسائر المدورة من الوعاء الضريبي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

ب- تأييد المكلف في حسم الخسائر المعدلة بموجب ربط المصلحة من الوعاء الزكوي لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب للطرفين أمام اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية بالرياض، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه على أن يقوم المكلف بسداد المستحقات المتوجبة عليه طبقاً لهذا القرار.

والله الموفق ،،،