

## (القرار رقم ١٥٠٨ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

### في الاستئناف رقم (١٣٨١/ز ض) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/١/٦هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٢٢) وتاريخ ١٤٣٧/١/١هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من البنك (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢٣) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام ٢٠٠٤م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/١٢/٢٠هـ كل من: ...، كما مثل المكلف كل من: ....

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

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٣) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢٥٢) وتاريخ ١٤٣٣/١٠/٢٨هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٢٤٧) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٢٠هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من (ب) برقم ..... وتاريخ ١٤٣٣/١١/١٧هـ بمبلغ (١,٠٦٩,١٩١) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفحٍ خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

##### البند الأول: خسائر تشغيلية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في رفض حسم خسائر التشغيل البالغة (٦,٠٨٦,٦٥١) ريالاً وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم للمصلحة المستندات المؤيدة التي تغطي حوالي ٩٨% من إجمالي الخسائر التشغيلية، وتمثل تلك الخسائر مصاريف فعلية و مؤيدة بمستندات تم إنفاقها خلال دورة النشاط العادية، وهو أمر شائع في النشاط المصرفي المحلي والعالمي، وذلك بسبب المخاطر المرتبطة بمعاملات البنوك، ومثال لهذه الخسائر عمليات السرقة التي تتم عن طريق أجهزة الصراف الآلي والبطاقات الائتمانية وتزوير الشيكات والسحب من الحسابات بصورة غير مسموح بها،

وتعد تلك الخسائر صغيرة إذا ما تمت مقارنتها بعمليات البنك حيث تمثل نسبة ٠,٦٦% من إجمالي المصاريف، وبالتالي تعد معقولة جدًا عند الأخذ في الاعتبار حجم عمليات البنك، وليس مجددًا من الناحية العملية أو الاقتصادية صرف مبالغ إضافية لاسترداد تلك الخسائر.

وأضاف المكلف أن إجراءات الرقابة الداخلية والاعتماد التي يتبعها البنك تتوافق مع المعايير العالمية، وقد سعى البنك وبذل كافة الجهود اللازمة لاسترداد تلك الخسائر، وقام بتقديم بلاغات لأجهزة الشرطة المختصة، إضافة إلى رفع قضايا أمام المحاكم في هذا الخصوص، ويعد شطب مثل تلك الخسائر أمر شائع جدًا فيما يتعلق بالعمليات المصرفية نظرًا لأنه لم يكن مجددًا من الناحية العملية أو الاقتصادية صرف المزيد من المبالغ لاسترداد تلك الخسائر، كما أن شطب الخسائر يتفق مع السياسة الداخلية المتبعة من قبل البنك فيما يتعلق بإثبات الخسائر التشغيلية.

ولا تعد الخسائر التشغيلية ديونًا معدومة ناتجة من عمليات البنك، حيث تم تكبدها خلال المعاملات المصرفية الاعتيادية، وفي الغالب فإن فرص استرداد تلك الخسائر ضعيف جدًا، وفي حال استرداد أي خسارة في المستقبل، فإنه سيتم تسجيلها إيرادات في العام الذي يتم فيها الاسترداد، وبالتالي يتم إخضاع المبلغ المسترد للضريبة والزكاة.

وقد قيد البنك تلك الخسائر في الدفاتر وفقًا للإجراءات المحاسبية المعتمدة لدى مؤسسة النقد العربي السعودي، علاوة على ذلك، فإن القوائم المالية للبنك تدقق من قبل اثنين من مراقبي الحسابات أصدرًا تقرير مراجعة غير متحفظ حول القوائم المالية، وقد تم التحقق من هذه الخسائر بواسطة مراجعي الحسابات الخارجيين، وتم تأكيد ذلك في تقرير المراجعة (الرأي المطلق)، وقد أكد ديوان المظالم بموجب الحكم رقم (٨/د/٣٧٥) لعام ١٤٣٥هـ أحقية البنك في اعتماد خسائر التشغيل ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام ٢٠٠٣م.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر تشغيلية باعتباره من المصاريف جائزة الحسم طبقًا للمادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل،

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها الميينة في القرار الابتدائي أنها قامت بدراسة البيان التفصيلي الذي قدمه المكلف للخسائر التشغيلية، وتبين منه أنها تتمثل فيما يلي (مدفوعات شيكات مزورة - معاملة مزورة في تداول الأسهم - خسائر في ماكينات الصراف الآلي - خسائر تشغيل أخرى... الخ)، ولم يوضح المكلف تفاصيل الخسائر الأخرى، كما لم يقدم المكلف ما يفيد أنه استنفذ كافة الإجراءات القانونية اللازمة لاسترجاع حقوقه والتي تسوغ اعتبار تلك الخسائر من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الزكوي والضريبي، لذا لم تقبل المصلحة حسم تلك الخسائر ضمن المصروفات جائزة الحسم، وقد تأيد إجراء المصلحة بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٩٣٢) لعام ١٤٣٠هـ الصادر في استئناف البنك لعام ٢٠٠٣م، والمصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (٦٨٦٥) وتاريخ ١٤٣٠/٨/٤هـ، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند خسائر تشغيلية البالغ (٦,٠٨٦,٦٥١) ريالاً، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيان التحليلي المقدم من المكلف بخصوص تفاصيل هذا البند تبين أن الخسائر التشغيلية غير المعتمدة تشمل صرف شيكات مزورة ومعاملات مزيفة بمبلغ (٣,٨٨١,٤٦٠) ريالاً، وغرامات من مؤسسة النقد العربي السعودي بمبلغ (٦٢,٠٠٠) ريال، وخسائر متعلقة بعمليات بطاقات الائتمان بمبلغ (٢,٦٧٤,١٢٥) ريالاً، وأخطاء تداول، وخسائر مكائن صرف آلي وخسائر أخرى بمبلغ (٣,٤٤٥,٧٠٥) ريالاً، ليكون إجمالي الخسائر مبلغ (١٠,٠٦٣,٢٩٠) ريالاً، وتم تخفيض هذه الخسائر بالخسائر المستردة من أعوام سابقة بمبلغ (٣,٩٧٦,٦٣٩) ريالاً، وعليه فإن صافي الخسائر التشغيلية تبلغ (٦,٠٨٦,٦٥١) ريالاً.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف التي تثبت معظم مبالغ الخسائر التشغيلية وفقاً للسياسة الداخلية المعمول بها لدى البنك ، وبما أن الخسائر التشغيلية تُعد جزءاً من مخاطر نشاط البنوك ، وحيث إن هذه الخسائر البالغة (٦,٠٢٤,٦٥١) ريالاً تعد من المصاريف المعقولة والضرورية لممارسة النشاط ، وبالتالي جائزة الحسم وفقاً للمادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببنء خسائر تشغيلية البالغ (٦,٠٢٤,٦٥١) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بالغرامات المفروضة من مؤسسة النقد العربي السعودي بمبلغ (٦٢,٠٠٠) ريال فترى اللجنة أنها لا تعد من المصاريف العادية والضرورية الجائر حسمها وفقاً للمادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل ، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي البالغة (٦٢,٠٠٠) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### **البند الثاني: مصاريف تقنية المعلومات.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) بتأييد المصلحة في عدم قبول جزء من مصاريف الحاسب الآلي وقدره (٣,٤٨٢,٤٦٩) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مصاريف تقنية المعلومات غير المعتمدة البالغة (٣,٤٨٢,٤٦٩) ريالاً تمثل نسبة ٠,٣٧% من إجمالي المصاريف لعام ٢٠٠٤م ، وقد تم تكبء تلك المصاريف لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وقد طلبت المصلحة تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من البند البالغ (٢٣,١٠٣,٤٢٨) ريالاً، ورداً على طلب المصلحة قدم البنك الجهات المستفيدة من مبلغ (١٩,٦٢٠,٩٥٩) ريالاً، ولم يكن ممكناً من الناحية العملية تقديم تفاصيل مبلغ (٣,٤٨٢,٤٦٩) ريالاً نظراً لتعدد المعاملات ذات القيم الضئيلة وكبر حجم عمليات البنك على امتداد المملكة.

وأضاف المكلف أن المادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنةٍ من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...".

وقد قدم البنك القوائم المالية المصادق عليها من المراجعين الخارجيين ، كما قدم البنك التفاصيل المطلوبة لغالبية المصاريف ، ويمثل البنك إحدى المؤسسات المالية الرائدة في المملكة إذ يزاول نشاطه من خلال أكثر من (٨٠) فرعاً، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة إيرادات ومصاريف البنك وعدد الأقسام والفروع التي يديرها والخدمات المقدمة، فإن هناك صعوبة حقيقية في استخراج وتقديم المعلومات لكافة البنود الصغيرة التي طلبتها المصلحة، بالإضافة إلى تغير النظام المحاسبي وانقضاء عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار ، وهذا الأمر لا يعني أن هذه التكاليف غير مؤيدة مستندياً لأن القوائم المالية للبنك تم تدقيقها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببنء مصاريف تقنية المعلومات البالغ (٣,٤٨٢,٤٦٩) ريالاً باعتباره من المصاريف جائزة الحسم.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يحدد أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند ، ليتم دراستها والتأكد من نظامية تحميلها ضمن المصاريف، ولذلك قامت المصلحة بطلب تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من البند ، وتم استبعاد المصاريف التي لم يقدم البنك أسماء الجهات المستفيدة.

أما ما ذكره المكلف من أنه انقضت عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار وتغيير النظام المحاسبي فهذا غير مقبول، حيث من الواجب على المكلف أن يحتفظ بالبيانات والمستندات التي طلبتها المصلحة ، لأن المكلف على علم بأن وضعه الزكوي والضريبي لم ينته بعد، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند مصاريف تقنية المعلومات البالغ (٣,٤٨٢,٤٦٩) ريالاً ، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من المكلف تبين أن هذا طبيعة هذا البند تمثل شراء توصيلات حاسب آلي ، مما يعني أن هذا البند له علاقة مباشرة بطبيعة نشاط المكلف.

وبناءً عليه ترى اللجنة أن بند مصاريف تقنية المعلومات يعد من المصاريف المعقولة والضرورية جائزة الحسم وفقاً للمادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل ، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند مصاريف تقنية المعلومات البالغ (٣,٤٨٢,٤٦٩) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### البند الثالث: مصاريف الإعلان والترويج.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) بتأييد المصلحة في عدم قبول مصاريف الإعلان والترويج البالغة (٨,٧٣٩,٦٩٨) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مصاريف الإعلان والترويج البالغة (٨,٧٣٩,٦٩٨) ريالاً تمثل نسبة ٠,٩٥% من إجمالي المصاريف لعام ٢٠٠٤م ، وقد تم تكبد تلك المصاريف لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة لعام الاستئناف.

وقد طلبت المصلحة تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من البند البالغ (٣,٤٩٤,٨٢٣) ريالاً، ورداً على طلب المصلحة قدم البنك الجهات المستفيدة من مبلغ (٢٦,٢٠٣,١٢٥) ريالاً، ولم يكن ممكناً من الناحية العملية تقديم تفاصيل مبلغ (٨,٧٣٩,٦٩٨) ريالاً نظراً لتعدد المعاملات ذات القيم الضئيلة وكبير حجم عمليات البنك على امتداد المملكة.

وأضاف المكلف أن المادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات، وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنةٍ من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...".

وقد قدم البنك القوائم المالية المصادق عليها من المراجعين الخارجيين ، كما قدم البنك التفاصيل المطلوبة لغالبية المصاريف ، ويمثل البنك إحدى المؤسسات المالية الرائدة في المملكة إذ يزاول نشاطه من خلال أكثر من (٨٠) فرعاً، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة إيرادات ومصاريف البنك وعدد الأقسام والفروع التي يديرها والخدمات المقدمة، فإن هناك صعوبة حقيقية في استخراج وتقديم المعلومات لكافة البنود الصغيرة التي طلبتها المصلحة، بالإضافة إلى تغيير النظام المحاسبي وانقضاء عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار ، وبالطبع فإن هذا الأمر لا يعني أن هذه التكاليف غير مؤيدة مستنداً لأن القوائم المالية للبنك تم تدقيقها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند الإعلان والترويج البالغ (٨,٧٣٩,٦٩٨) ريالاً باعتباره من المصاريف جائزة الحسم.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يحدد أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند , ليتم دراستها والتأكد من نظامية تحميلها ضمن المصاريف, ولذلك قامت المصلحة بطلب تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من البند , وتم استبعاد المصاريف التي لم يقدم البنك أسماء الجهات المستفيدة.

أما ما ذكره المكلف من أنه انقضت عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار وتغير النظام المحاسبي فهذا غير مقبول, حيث من الواجب على المكلف أن يحتفظ بالبيانات والمستندات التي طلبتها المصلحة , لأن البنك على علم بأن وضعه الزكوي والضريبي لم ينته بعد, وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤ م ببند الإعلان والترويج البالغ (٨,٧٣٩,٦٩٨) ريالاً , في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع , وحيث إن هذا البند من عناصر المصاريف التي تدار عادة من خلال المركز الرئيس للبنك وتسد إلى عدد محدود من الجهات المتخصصة , وحيث طلبت اللجنة من المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تزويدها ببيان طبيعة البند وأسماء الجهات المستفيدة , إلا أنه لم يرد من المكلف أي بيانات بخصوص أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند حتى تاريخ إصدار هذا القرار , مما ترى معه اللجنة أن هذا البند لا يعد من المصاريف جائزة الحسم, وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤ م ببند مصاريف الإعلان والترويج البالغ (٨,٧٣٩,٦٩٨) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### البند الرابع: خسائر بيع موجودات ثابتة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٤) بتأييد المصلحة في عدم قبول خسائر بيع موجودات ثابتة بمبلغ (٢,٤٢٤,٥٤٤) ريالاً وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن خسائر بيع موجودات ثابتة البالغة (٢,٤٢٤,٥٤٤) ريالاً تمثل نسبة ٠,٢٦% من إجمالي المصاريف لعام ٢٠٠٤ م , وقد تم تكبد تلك المصاريف لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وقد طلبت المصلحة تقديم بيان تفصيلي للموجودات الثابتة المباعة والخسارة الناجمة عن ذلك , وحيث لم يتم تقديم المعلومات المطلوبة للمصلحة نظراً لعدم توفرها بسبب انقضاء فترة طويلة من الوقت , لذا قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات بهذا البند.

وأضاف المكلف أن المادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...".

وقد قدم البنك القوائم المالية المصادق عليها من المراجعين الخارجيين , كما قدم البنك التفاصيل المطلوبة لغالبية المصاريف , ويمثل البنك إحدى المؤسسات المالية الرائدة في المملكة إذ يزاول نشاطه من خلال أكثر من (٨٠) فرعاً, وبالأخذ في الاعتبار ضخامة إيرادات ومصاريف البنك وعدد الأقسام والفروع التي يديرها والخدمات المقدمة, فإن هناك صعوبة حقيقية في استخراج وتقديم المعلومات لكافة البنود الصغيرة التي طلبتها المصلحة, بالإضافة إلى أنه انقضت عدة أعوام من

تاريخ تقديم الإقرار وتغيير النظام المحاسبي , وبالطبع فإن هذا الأمر لا يعني أن هذه التكاليف غير مؤيدة مستندًا لأن القوائم المالية للبنك تم تدقيقها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر بيع موجودات ثابتة البالغ (٢,٤٢٤,٥٤٤) ريالاً باعتباره من المصاريف جائزة الحسم.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بمخاطبة المكلف بموجب خطاب المصلحة رقم (١٢/٢٠٤٦) وتاريخ ١٦/٤/١٤٣٠هـ بضرورة تقديم بيان تفصيلي بالأصول المباعة مبيّنًا فيه نوع الأصل والقيمة الدفترية بتاريخ البيع وكذلك قيمة البيع ونتيجة ذلك من ربح أو خسارة وكيفية التوصل إلى الخسارة. وقد وردت إجابة المكلف بخطابه رقم (٢٠١٠/٣٣٨٥) وتاريخ ٦/٤/١٤٣١هـ الذي يفيد أنه ليس بالإمكان تقديم البيان التفصيلي للأصول المباعة , وفي ضوء عدم تقديم المكلف المستندات المطلوبة , قامت المصلحة بعدم قبول تحميل هذا المصروف ضمن المصاريف جائزة الحسم.

أما ما ذكره المكلف من أنه انقضت عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار وتغيير النظام المحاسبي فهذا غير مقبول, حيث من الواجب على المكلف أن يحتفظ بالبيانات والمستندات التي طلبتها المصلحة , لأن البنك على علم بأن وضعه الزكوي والضريبي لم ينته بعد, وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند خسائر بيع موجودات ثابتة البالغ (٢,٤٢٤,٥٤٤) ريالاً , في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع , وحيث إن هذه اللجنة طلبت من المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة تزويدها ببيان تفصيلي بالأصول المباعة والخسائر الناتجة عن البيع , ونظرًا لأنه لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص حتى تاريخ إصدار هذا القرار , لذا ترى اللجنة أن هذا البند لا يعد من المصاريف جائزة الحسم, وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند خسائر بيع موجودات ثابتة البالغ (٢,٤٢٤,٥٤٤) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### البند الخامس: تراخيص ورسوم التسجيل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥) بتأييد المصلحة في رفض مصاريف تراخيص ورسوم التسجيل البالغة (١,١٢٦,٧٧٤) ريالاً وفقًا لحثييات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن مصاريف التراخيص ورسوم التسجيل البالغة (١,١٢٦,٧٧٤) ريالاً تمثل نسبة ١٢% من إجمالي المصاريف لعام ٢٠٠٤م , وقد تم تكبد تلك المصاريف لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة لعام ٢٠٠٤م.

وقد طلبت المصلحة تقديم بيان تفصيلي بأسماء الجهات المستفيدة من هذا البند, وحيث لم يتم تقديم المعلومات المطلوبة للمصلحة نظرًا لعدم توفرها بسبب انقضاء فترة طويلة من الوقت , لذا قامت المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات بهذا البند.

وأضاف المكلف أن المادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات, وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...".

وقد قدم البنك القوائم المالية المصادق عليها من المراجعين الخارجيين ، كما قدم البنك التفاصيل المطلوبة لغالبية المصاريف ، ويمثل البنك إحدى المؤسسات المالية الرائدة في المملكة إذ يزاول نشاطه من خلال أكثر من (٨٠) فرعاً، وبالأخذ في الاعتبار ضخامة إيرادات ومصاريف البنك وعدد الأقسام والفروع التي يديرها والخدمات المقدمة، فإن هناك صعوبة حقيقية في استخراج وتقديم المعلومات لكافة البنود الصغيرة التي طلبتها المصلحة، بالإضافة إلى تغيير النظام المحاسبي وانقضاء عدة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار ، وبالطبع فإن هذا الأمر لا يعني أن هذه التكاليف غير مؤيدة مستندياً لأن القوائم المالية للبنك تم تدقيقها من قبل اثنين من مراجعي الحسابات.

بناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند تراخيص ورسوم التسجيل البالغ (١,١٢٦,٧٧٤) ريالاً ، باعتباره من المصاريف جائزة الحسم.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بمطالبة المكلف بتحديد أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند ليتم دراستها والتأكد من أنها مصاريف فعلية و نظامية ، وبما أن المكلف لم يحدد أسماء الجهات المستفيدة من هذا البند ليتم دراستها والتأكد من نظامية تحميلها، لذا قامت المصلحة باستبعاد مصاريف تراخيص ورسوم التسجيل بمبلغ (١,١٢٦,٧٧٤) ريالاً من المصاريف جائزة الحسم.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند تراخيص ورسوم التسجيل البالغ (١,١٢٦,٧٧٤) ريالاً ، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من المكلف تبين أن هذا البند يمثل أتعاب التسجيل لدى البلدية وأتعاب تراخيص السجل التجاري وتراخيص مؤسسة النقد العربي السعودي وتجديد السجل لدى الغرفة التجارية ، مما يعني أن هذا البند له علاقة مباشرة بطبيعة نشاط المكلف.

وبناءً عليه ترى اللجنة أن هذا البند يعد من المصاريف المعقولة والضرورية جائزة الحسم وفقاً للمادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند تراخيص ورسوم التسجيل البالغ (١,١٢٦,٧٧٤) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### البند السادس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٩) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على البنود الضريبية التي أيدت فيها اللجنة المصلحة، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراره وفقاً للأنظمة الضريبية وخلال المواعيد النظامية، كما أن الضريبة الإضافية نشأت بسبب اختلاف في وجهات النظر مع المصلحة بشأن تفسير أحكام نظام ضريبة الدخل.

وينص المنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ على أنه "يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ... وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف، إن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

ويتضح من المنشور الدوري المذكور أعلاه أن الأحوال التي يجب معها عدم فرض غرامة التأخير هي على النحو التالي:

- وجود خلاف فني أو اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

- تصرف المكلف بحسن نية.

- حتى وإن أخطأ المكلف في تفسير النظام، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية.

وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م بالبند المذكورة في البنود السابقة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع الفروقات الضريبية لغرامة تأخير وفقاً للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ.

أما ما أشار إليه المكلف من أن غرامة التأخير نتيجة اختلاف وجهات نظر، فإن المصلحة تؤكد على نظامية واستقرار إجراءاتها بموجب النظام الضريبي، حيث لا يوجد اجتهاد أو اختلاف من الناحية النظامية، بل إن إجراء المصلحة بتعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م بالبند المذكورة في البنود السابقة هو ما استقر عليه العمل و مطبق على كافة المكلفين.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م بالبند المذكورة في البنود السابقة، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة، وحيث إن تعديل نتيجة الحسابات بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي وبند الإعلان والترويج وبند خسائر بيع موجودات ثابتة، يعد من المسائل التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة وبين المكلف لا يتوجب معه فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات بهذه البنود، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي وبند الإعلان والترويج وبند خسائر بيع موجودات ثابتة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بتعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر تشغيلية وبند مصاريف تقنية المعلومات وبند تراخيص ورسوم التسجيل، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذا البند، لذا فإن الغرامة تسقط بسقوط أصلها، وبالتالي إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



## القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من البنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢٣) لعام ١٤٣٣ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند خسائر تشغيلية البالغ (٦,٠٢٤,٦٥١) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي البالغة (٦٢,٠٠٠) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند مصاريف تقنية المعلومات البالغ (٣,٤٨٢,٤٦٩) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣ - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند مصاريف الإعلان والترويج البالغ (٨,٧٣٩,٦٩٨) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند خسائر بيع موجودات ثابتة البالغ (٢,٤٢٤,٥٤٤) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٥- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٤م ببند تراخيص ورسوم التسجيل البالغ (١,١٢٦,٧٧٤) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٦/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بغرامات مؤسسة النقد العربي السعودي وبند الإعلان والترويج وبند خسائر بيع موجودات ثابتة , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند خسائر تشغيلية وبند مصاريف تقنية المعلومات وبند تراخيص ورسوم التسجيل , لسقوط أصلها , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق,,,