

(القرار رقم ١٥٣٢ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقم (١٣٤٥/ض) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٣/٣هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٧) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٧/١هـ كل من: ...و...و...، كما مثل المكلف وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٧) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٣٠) وتاريخ ١٤٣٣/٤/١٩هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (١٤١) وتاريخ ١٤٣٣/٦/١٨هـ، كما قدم ضماناً بنكيًا صادرًا من بنك ب برقم (٢٠١/٥٦٠٨١٨٤) وتاريخ ١٤٣٣/٦/١٣هـ بمبلغ (٤,٧٦٢,٨٣١) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإيرادات

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بانتهاء الخلاف حول مبلغ (٦,٨٣١,٤٢٢) ريال ومبلغ (٢,٦٥٠) ريال، ورفض اعتراض الشركة على مبلغ (٦,٩٨٣,٣٤٥) ريال للحثيات الواردة من القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وتحديداً الجزء الذي قضت فيه اللجنة برفض اعتراض الشركة على مبلغ (٦,٩٨٣,٣٤٥) ريال و صحة المبلغ هو (٦,٧٩٨,٣٤٥) ريال , وذكر أنه قدم طلباً للمصلحة بخطابه رقم (٢٠٠٩/٤٢٢٨) وتاريخ ١٩/٧/١٤٣٠هـ وأفاد فيه بأنه نتيجة لتدقيق الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م تم تعديل الإيرادات للعامين المذكورين وذلك على النحو التالي:

عام	الإيراد طبقاً للإقرار الضريبي	الإيراد طبقاً للقوائم المالية	الفرق	تحليل الفرق
٢٠٠٥م	١٢٦,٨٢١,٦٢٦	١٣٣,٦٥٣,٠٤٨	٦,٨٣١,٤٢٢	الإيرادات غير المفوترة المحولة من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٦م (٦,٦٨٣,٠٤٤) تسويات أخرى (١٤٨,٣٧٨) ٦,٨٣١,٤٢٢
٢٠٠٦م	١٠٩,٧٨٥,٤٩٦	٩٦,٣٠٤,١٠٧	(١٣,٤٨١,٣٨٩)	الإيرادات غير المفوترة المحولة من ٢٠٠٦م إلى ٢٠٠٥م (٦,٦٨٣,٠٤٤) عكس قيد الإيرادات الزائدة عن عقد ج (٦,٤١٨,٦٨٠) عقد شركة د (٣٧٩,٦٦٥) (١٣,٤٨١,٣٨٩)

وذكر أنه بخصوص تحويل الإيرادات من ٢٠٠٦م إلى ٢٠٠٥م فقد قبلت كل من المصلحة واللجنة الابتدائية اعتراض الشركة بشأن هذا الخطأ من جانب المصلحة في احتساب مبلغ (٦,٨٣١,٤٢٢) ريال، حيث تم إضافة المبلغ المذكور مرتين بدلاً عن خصمه من الإيرادات لسنة ٢٠٠٦م، إلا أن المصلحة عند إجراء الربط الضريبي المعدل بموجب الخطاب رقم (١٤٣٣/١٦/٣٠٨٢) بتاريخ ١٩/٥/١٤٣٣هـ احتسبت خطأ مبلغ الضريبة حيث قامت بتحويل مبلغ (٦,٨٣١,٤٢٢) ريال إلى سنة ٢٠٠٥م بصورة صحيحة ولكنها لم تقم بتخفيض إيرادات سنة ٢٠٠٦م بنفس المبلغ، وذكر أن اللجنة الابتدائية وجهت المصلحة بتصحيح الخطأ، ويطلب المكلف من اللجنة توجيه المصلحة لتصحيح الخطأ المادي أعلاه وتخفيض الأرباح المعدلة الخاضعة للضريبة لسنة ٢٠٠٦م بمبلغ (٦,٦٨٣,٠٤٤) ريال.

وفيما يلي التسوية أدناه:

الإيضاحات	المبلغ	المرجع	البيان
الربح المحاسبي طبقاً للإقرار الضريبي (٥٩,٧٨١,١٢٣) ريال	٤٦,٢٩٩,٧٣٥	--	الربح المحاسبي طبقاً للقوائم المالية المدققة لسنة ٢٠٠٦م
تم الاعتراض على هذا البند أمام اللجنة الاستثنائية	٦,٤١٨,٦٨٠	--	يضاف: تسوية ج
	٣٧٩,٦٦٥	--	تسوية هـ
تم السماح بهذه التسوية من قبل اللجنة الابتدائية ووافقت عليها المصلحة إلا أن المصلحة عند إجراء الربط الضريبي المعدل لم تأخذ بهذه التسوية	٦,٦٨٣,٠٤٤	أ	الإيرادات غير المفوترة المحولة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠٠٥م
--	٥٩,٧٨١,١٢٣	--	الربح المحاسبي الذي أخذته المصلحة خطأ طبقاً لخطابها رقم ١٢/٩٩٦ بتاريخ ١٢/٢٥/١٤٣١هـ

الإيضاحات	المبلغ	المرجع	البيان
----	(٦,٨٣١,٤٢٢)	ب	تسوية الإيرادات غير المفوترة التي أضافتها المصلحة خطأ
----	(١,٨٣٤,٨٧٤)	--	التسويات والاستبعادات الأخرى
----	(٦٨,٤٤٧,٤٢٠)	--	الأرباح المعدلة ضريبياً طبقاً لخطاب الربط الأصلي رقم ١٢/٩٩٦ بتاريخ ١٢/٢٥/١٤٣١هـ
--	--	--	يخصم:
تم تحويل هذا	(٦,٨٣١,٤٢٢)	--	الخطأ الذي قامت بتعديله المصلحة في الربط المعدل

المبلغ إلى الأرباح الضريبية لسنة ٢٠٠٥م			بموجب خطاب الربط رقم ١٤٣٣/١٦/٣٠٨٢ بتاريخ ١٤٣٣/٥/١٩هـ
--	٦١,٦١٥,٩٩٨	--	الأرباح المعدلة ضريبياً طبقاً لخطاب الربط المعدل رقم ١٤٣٣/١٦/٣٠٨٢ بتاريخ ١٤٣٣/٥/١٩هـ
--	(٦,٦٨٣,٠٤٤)	--	الإيرادات غير المفوترة التي لم يتم تعديلها من قبل المصلحة (ب) أعلاه
--	(٥٤,٩٣٢,٩٥٤)	--	الأرباح المعدلة ضريبياً الصحيحة على ضوء قرار اللجنة الابتدائية

وبخصوص عكس قيد الإيرادات المحققة من الشركة السعودية للمواد الكهربية (ج) وشركة د (هـ) فقد ذكر المكلف أنه قام بتسجيل الإيرادات الزائدة من شركة ج وشركة هـ، وبعد اكتشاف الأخطاء المشار إليها أعلاه، طلب من المصلحة احتساب الإيرادات طبقاً للقوائم المالية المدققة، وتأييداً لعكس قيد هذه الإيرادات قدم المكلف تأكيدات من الشركتين أعلاه، وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رفضت اعتراض الشركة بشأن طلبها عكس قيد الإيرادات المحققة من شركة ج البالغة (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال والإيرادات المحققة من شركة هـ البالغة (٣٧٩,٦٦٥) ريال، بحجة أن تسجيل الشركتين المتعاقد معهما تكاليف لا يعني بالضرورة تسجيل شركة أ إيرادات بنفس المبلغ، وأن الشهادتين المشار إليهما لم توضحا ماهية التسجيل الواردة فيهما، هل هو تسجيل في الدفاتر أم هو تسجيل خارجي، وقد تختلف سنوات القيد وطريقة الاعتراف بالإيرادات، وأورد المكلف شرحاً لطبيعة هذه الخدمات إضافة إلى المستندات المؤيدة لعكس قيد الإيرادات الزائدة المسجلة بشأن عقد شركة ج وتسويات المراجعة الأخرى الخاصة بعقد شركة هـ فذكر أنه فيما يتعلق بعكس قيد الإيرادات المحققة من شركة ج، نود الإفادة بأن شركة أ (المكلف) تعاقدت لتقديم خدمات إدارية لشركة ج، وفي شهر يوليو ٢٠٠٦م تم تحويل الالتزامات التعاقدية لتقديم الخدمات الإدارية إلى شركة و، إلا أن الشركة استمرت سهواً في تسجيل الإيرادات من عقد ج حتى بعد تحويل الالتزامات التعاقدية لتقديم الخدمات الإدارية إلى شركة و، وقد بلغ إجمالي الإيرادات التي سجلتها الشركة (١٢,٣٧٦,٥٣٨) ريال بدلاً عن إجمالي مبلغ الإيرادات الصحيح وهو (٥,٩٥٧,٨٥٨) ريال، وقد أدى ذلك إلى التصريح في الإقرار الضريبي لسنة ٢٠٠٦م عن إيرادات زائدة قدرها (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال وتم اكتشاف الخطأ عند تدقيق القوائم المالية وقامت الشركة بتصحيحه، وتأييداً لعكس قيد المبلغ أعلاه، حصلت الشركة على تأكيد من الشركة ج يفيد بأن الشركة سجلت في دفاترها تكلفة قدرها (٥,٩٥٧,٨٥٨) ريال وأن هذا يطابق الإيرادات في دفاتر الشركة طبقاً للقوائم المالية المدققة. وبصورة مشابهة قامت شركة أ (المكلف) بتسجيل إيرادات زائدة قدرها (٣٧٩,٦٦٥) ريال من شركة هـ وذلك عند تقديم الإقرار الضريبي، وعند القيام بأعمال التدقيق للقوائم المالية تم اكتشاف هذا الخطأ ولذلك قامت الشركة بعكس قيد الإيرادات الزائدة، وتأييداً لعكس قيد المبلغ أعلاه حصلت الشركة على تأكيد من شركة هـ يفيد بأنها سجلت في دفاترها لعام ٢٠٠٦م تكلفة قدرها (٢,٣٩٩,١١٩) ريال والتي يجب أن تكون هي الإيرادات في دفاتر شركة أ.

وفيما يلي ملخصًا يوضح حركة المعاملة المسجلة في دفاتر الشركة:

العميل	البيان	المبلغ	الإيضاح
شركة ج	الإيرادات المحققة من ج بداية في سنة ٢٠٠٦م	١٢,٣٧٦,٥٣٨	----
----	يخصم: التكلفة المسجلة والمؤكدة من قبل ج (تمثل الإيراد الفعلي للمكلف)	(٥,٩٥٧,٨٥٨)	مرفق تأكيد من ج في الملحق (د)
----	الإيرادات المعكوسة (الفرق)	٦,٤١٨,٦٨٠	----
شركة هـ	الإيرادات المحققة من شركة د بداية في سنة ٢٠٠٦م	٢,٧٧٨,٧٨٤	----
----	يخصم: التكلفة المسجلة والمؤكدة من قبل شركة د (تمثل الإيراد الفعلي للمكلف)	(٢,٣٩٩,١١٩)	مرفق تأكيد من شركة د في الملحق (هـ)
----	الإيرادات المعكوسة (الفرق)	٣٧٩,٦٦٥	----

وعلى ضوء الحقائق أعلاه والمستندات المؤيدة، يطلب المكلف من اللجنة السماح بعكس قيد تلك الإيرادات.

وبخصوص الأسانيد التي ذكرتها لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية في حيثيات قرارها جبال رفض اعتراض الشركة أفاد المكلف ردًا على ما ذكرته اللجنة الابتدائية بالآتي:

(أ) إذا سجلت شركة ج تكلفة من شركة أ في دفاتها فإن هذا يدل بوضوح على أنها تلقت خدمات إدارية من شركة أ وبالمقابل فإن ذلك يستلزم تسجيل شركة أ الإيرادات في دفاتها وسجلاتها المحاسبية ونفس الأمر ينطبق على الخدمات المؤداة إلى شركة هـ من قبل شركة أ .

(ب) أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رفضت اعتراض الشركة بحجة أن التأكيدات المقدمة من شركة ج ومن شركة هـ لا توضح أسس تسجيل هذه الشركات، وهل هو تسجيل في الدفاتر أم مجرد تسجيل خارجي، فيرى المكلف أن ما ذكرته اللجنة الابتدائية الثانية في هذا الصدد ليس صحيحًا ولا يستند إلى أي حقائق.

(ج) شركة ج وشركة هـ هي شركات ذات مسؤولية محدودة مسجلة بموجب أنظمة المملكة، وأحكام المرسوم الملكي رقم (م/٦١) بتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧هـ والتعاميم ذات العلاقة والمادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية للنظام مقروءة مع المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية، تقضي بأنه يتعين على كافة المنشآت النظامية مسك الدفاتر التجارية طبقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، وبناءً على هذه الأحكام فإن كافة المنشآت التجارية بما فيها شركتي ب و د تعد ملزمة بمسك الدفاتر التجارية على أساس الاستحقاق وذلك طبقاً لنظام ضريبة الدخل ونظام الدفاتر التجارية، وما ذكرته اللجنة الابتدائية بأن شركتي ج و هـ لا تمسكان الدفاتر التجارية على أساس الاستحقاق ليس صحيحًا.

د) رفضت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية التأكيدات الصادرة من الشركات المذكورة المقدمة خلال جلسة الاعتراض حيث ذكرت بأن سنوات القيد و طريقة الاعتراف بالإيرادات قد تختلف، وفي هذا الصدد نود الإفادة بأن شركة أ وشركة هـ وشركة ج هي شركات تجارية يتعين عليها نظامًا مسك الدفاتر التجارية على أساس الاستحقاق، علاوة على ذلك يتعين عليها تطبيق المعايير المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وبناءً عليه ستلاحظ اللجنة أنه لتسجيل تكاليف (شركتي ج و هـ) والإيرادات المقابلة لها في (شركة أ)، يتعين على كافة هذه الشركات اتباع التوجيهات الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كما إن هذا الفرق الكبير وقدره (٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال، لا يمكن أن ينتج بسبب الفرق في المعالجة المحاسبية من قبل شركة أ و شركتي ج و هـ ، لأن كافة هذه الشركات تقوم باتباع نفس المبادئ المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونفس الأنظمة المتعلقة بمسك الدفاتر على أساس الاستحقاق ومسك الدفاتر بموجب نفس الأسس الواردة في نظام ضريبة الدخل.

هـ) أن ما ذكرته اللجنة الابتدائية لرفض التأكيدات الصادرة من شركتي ج و هـ قام على افتراضات وليس على حقائق مادية ، ولم يتسنى للمكلف فهم الأسباب التي أدت إلى عدم اعتماد اللجنة الابتدائية على تلك التأكيدات التي تؤكد بوضوح الإيرادات المسجلة من قبل المكلف، وستلاحظ اللجنة بأن تأكيدات جهات التعاقد يعد مصدر يعتمد عليه بالنسبة للمعلومات المقدمة لكافة الجهات ذات الصلة، وفي حالة التأكيدات المقدمة من شركتي ج و هـ ، فيعتقد المكلف بأنه ليس هناك دليل إضافي يجب تقديمه لإثبات صحة تسجيل الشركة للإيرادات، وذكر المكلف أن قوائمه المالية مراجعة من قبل مراجعي حسابات مرخص لهم بمزاولة المهنة ، وأنه يوجه عناية اللجنة إلى أن مراجع الحسابات القانوني أشار إلى القيود العكسية أعلاه بوضوح ، وأن تقرير مراجعي الحسابات الخارجيين يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وأن المراجعة تشتمل على فحص الأدلة على أساس العينة، وتقويم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المطبقة من قبل الإدارة والعرض العام للقوائم المالية، ويرى أن القوائم المالية المدققة تعد مصدر معلومات مالي موثوق به لكافة الأطراف، كما أن المادة (السادسة عشرة) من نظام ضريبة الدخل الصادر عام ١٣٧٠هـ تنص على "وعندما 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 حسابات قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة..." ، وهذا النص يقضي بأنه في حال إثبات دافع الضريبة لصحة سجلاته وأن هذه السجلات تمت المصادقة عليها من قبل مراقب حسابات قانوني معترف به دوليًا، فإنها تعد صحيحة ، وفي هذه الحالة فإن القوائم المالية للشركة تمت مراجعتها من قبل مراجعي حسابات محلين مرخص لهم بمزاولة المهنة وفقًا للمعايير الصادرة في هذا الشأن وبناءً على الدفاتر المحاسبية الممسوكة في المملكة، كما أن تقرير المراجعة لم يتضمن أي تحفظات، عليه وفي مثل هذه الحالة فإن إجراء ربوط تتناقض مع النتائج الواردة في القوائم المالية المدققة بإضافة أو استبعاد بنود غير تلك البنود الواجب استبعادها لأغراض الضريبة، يعد مخالفة صريحة للأنظمة الضريبية، وانتهى المكلف إلى المطالبة بإلغاء قرار اللجنة الابتدائية وتوجيه المصلحة بعكس قيد الإيرادات بمبلغ (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال ومبلغ (٣٧٩,٦٦٥) ريال على حساب الإيرادات المحققة من شركتي ج و هـ ، مبدئيًا استعدادًا لتقديم أي بيانات إضافية، وأكد المكلف بخطابه المؤرخ في ١٤٣٥/٨/٥هـ على وجهة نظره المذكورة أعلاه وقدم بشأن عكس قيد الإيرادات المخاطبات الصادرة بهذا الشأن وصور رسائل البريد الإلكتروني التي تؤكد إيرادات سنة ٢٠٠٦م المتعلقة بعقد شركة ج والأجزاء ذات الصلة من عقد تأسيس الشركة الذي يوضح بيع شركة أ قسم التوريد إلى شركة و ، وكذلك المخاطبات عبر البريد الإلكتروني التي تؤكد عكس قيد الإيرادات من عقد شركة هـ .

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف ذكر ممثلوها كما هو مدون في محضر الضبط بأن المبلغ محل الخلاف الذي يطلب المكلف استبعاده من الإيرادات لعام ٢٠٠٦م هو مبلغ (٦,٧٩٨,٣٤٥) ريال وليس كما جاء في قرار اللجنة الابتدائية بمبلغ (٦,٩٨٣,٣٤٥) ريال وقد أكد ممثل المكلف ذلك ، كما أكد ممثلو المصلحة على وجهة النظر المبينة في القرار الابتدائي التي

تضمنت الإفادة بالتالي: بالنسبة لعكس قيد الإيرادات المحققة من ج (...) وشركة د (هـ) فإن الخلاف خلاف مستندي وذلك أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره التي يمكن الركون والاعتماد عليها، وبالنسبة لتحويل الإيرادات من عام ٢٠٠٦م إلى ٢٠٠٥م فقد كان ذلك تنفيذا لقرار اللجنة الابتدائية وتم تعديل الربط بموجب الخطاب رقم (١٤٣٤/١٦/٥٦٦٩) وتاريخ ١٤٣٤/٨/٢٣هـ ووافق عليه المكلف تحت الاحتجاج بموجب خطاب محاسبه القانوني رقم (٢٠١٣/٥٩٤١) وتاريخ ١٤٣٤/٩/٢٣هـ.

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 إضافة مبلغ (٦,٤١٨,٦٨٠) ومبلغ (٣٧٩,٦٥٥) ريال إلى إيرادات عام ٢٠٠٦م باعتبار أن هذا الإيراد لم يتحقق للشركة وُجِّم على الحسابات سهوًا خلال عام ٢٠٠٦م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذين المبلغين لإيرادات المكلف لعام ٢٠٠٦م وعدم استبعادهما كونهما إيرادات تحققت للمكلف عن الأعمال التي قدمها لشركتي " ج " و " هـ " للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الضريبية والربوط ومحاضر أعمال الفحص الميداني وكذلك اطلاعها على المستندات المقدمة بخصوص الإيرادات من ج " ... " وشركة د " هـ " التي يطالب المكلف باستبعادها من إيراداته لعام ٢٠٠٦م وتبلغ (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال و(٣٧٩,٦٦٥) ريال فقد تبين للجنة أن الإيرادات الظاهرة في الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٦م تبلغ (١٠٩,٧٨٥,٤٩٦) ريال بينما الإيرادات التي ظهرت في القوائم المالية تبلغ (٩٦,٣٠٤,١٠٧) ريال بفارق مقداره (١٣,٤٨١,٣٨٩) ريال ويمثل هذا الفرق مبلغ (٦,٨٣١,٤٢٢) ريال ، الذي انتهى الخلاف بشأنه كما هو موضح أدناه، ومبلغ (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال ومبلغ (٣٧٩,٦٦٥) ريال التي يطالب المكلف باستبعادها من إيراداته، وبرجوع اللجنة للمستندات المقدمة من المكلف لتأييد وجهة نظره بخصوص هذا الإيراد المتمثلة في خطابي (ج - ... - وشركة د - هـ) توصلت اللجنة إلى عدم كفاية المستندات المقدمة من المكلف لقبول وجهة نظره في طلبه تخفيض إيراداته لعام ٢٠٠٦م بالمبلغين المشار إليهما بعاليه، لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعام ٢٠٠٦م بمبلغ (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال ومبلغ (٣٧٩,٦٦٥) ريال وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالنسبة للمبلغ (٦,٨٣١,٤٢٢) ريال والذي ذكر المكلف بأن المصلحة أضافته إلى إيرادات عام ٢٠٠٥م ولم تستبعده من إيرادات عام ٢٠٠٦م، فقد قدمت المصلحة صورة من الربط المعدل بخطابها رقم (١٤٣٤/١٦/٥٦٦٩) وتاريخ ١٤٣٤/٨/٢٣هـ ومن هذا الربط يتضح قيام المصلحة بتنفيذ قرار اللجنة الابتدائية باستبعاد المبلغ أعلاه من إيرادات عام ٢٠٠٦م وإضافته إلى إيرادات عام ٢٠٠٥م فقط، وبذلك يعد الخلاف بهذا الخصوص منتهياً لموافقة المصلحة على تصحيح الخطأ المادي وذلك بتحويل هذا المبلغ من إيرادات عام ٢٠٠٦م إلى إيرادات عام ٢٠٠٥م.

البند الثاني: غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة تأخير السداد.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٦) برفض اعتراض الشركة على هذا البند للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية أيدت المصلحة بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م وقدرها (٢٠,٠٠٠) ريال ، وذكر أن المصلحة استندت في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار إلى أن الإقرار المقدم لعام ٢٠٠٥م لم تتم المصادقة عليه من قبل محاسب قانوني وفقاً لنظام ضريبة الدخل ، والشركة لا توافق على ما ذكرته المصلحة للأسباب التالية:

أ- المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل تقضي بأنه يتعين على المكلف بموجب الفقرة (هـ) من المادة المذكورة أعلاه المصادقة على الإقرار الضريبي من قبل محاسب قانوني في حال زيادة دخل المكلف عن (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال , كما أن المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل تنص على فرض غرامة في حال عدم الالتزام بمقتضى الفقرات (أ) و(ب) و(ج) و(ز) من المادة رقم (٦٠) من نظام ضريبة الدخل، ولم ترد أي إشارة في هذه المادة بفرض غرامة تأخير في حال عدم الالتزام بالفقرة (هـ) من المادة رقم (٦٠) من نظام ضريبة الدخل.

ب- الشركة قدمت الإقرار الضريبي كاملاً حيث تمت المصادقة عليه من قبل المحاسب القانوني، إلا أنه في ذلك الوقت ونظراً لعدم صدور توجيهات واضحة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بشأن كيفية المصادقة على الإقرار (طبقاً لما هو منصوص عليه بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد)، خلال فترة تقديم الإقرارات الزكوية والضريبية، أرفقت الشركة تقرير فحص محدود مع الإقرار الضريبي طبقاً لمعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين , كما نود توجيه عناية اللجنة إلى أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أصدرت فقط في شهر أبريل ٢٠٠٧م توجيهاتها بشأن المصادقة على الإقرار الضريبي/الزكوي من قبل المحاسبين القانونيين , وعلى ضوء الإيضاحات أعلاه يطلب المكلف إلغاء غرامة عدم تقديم الإقرار التي فرضتها المصلحة.

وفيما يخص فرض غرامة التأخير في سداد الضريبة الناتجة من الإضافات المذكورة في البند (أ) من مذكرة الاستئناف والتي احتسبتها المصلحة بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير، فقد أفاد المكلف بالآتي:

أ- أنه إذا ما تم اتباع المبدأ الأساسي وذلك بأن الشركة تصرفت بحسن نية وسددت الضريبة طبقاً للنظام الضريبي فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة ليس له ما يبرره أو يسنده من الأنظمة الضريبية.

ب- أن التسويات المتعلقة بعكس قيد الإيرادات تعزى إلى الاختلاف في وجهات النظر، وقد نتجت غرامة التأخير بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة، واللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم (١١١٩) لسنة ١٤٣٣هـ قضت بعدم وجوب فرض غرامة تأخير على المكلف إذا كان الخلاف ناتجاً عن اختلاف في وجهات النظر، وأورد المكلف في استئنافه نص قرار اللجنة الاستئنافية المذكور الصادر في هذا الخصوص، وفي ضوء هذا القرار يطلب المكلف إلغاء غرامة التأخير الناتجة بسبب الاختلاف في وجهات النظر وتوجيه المصلحة لتعديل الربط لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلو المصلحة على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م استناداً للفقرة (أ) من المادة (٦٠) والفقرة (أ) من المادة (٧٦) من النظام الضريبي والفقرة (١/ب) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية التي تقضي بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار عند عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد.

وفيما يخص غرامة تأخير السداد الناتجة عن الإضافات المشار إليها في البند الأول أعلاه فقد قامت المصلحة باحتسابها استناداً للمادة (٧٧/أ) من النظام الضريبي والمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية التي تضمنت فرض غرامات التأخير دون استثناء أي حالات يكون فيها الخلاف حقيقياً بين الشركة والمصلحة أو غيرها وبما ترى معه المصلحة صحة ربطها، وأضاف ممثلو المصلحة بأن المقصود بغرامة تأخير السداد هي غرامة تم احتسابها على الضريبة الناتجة عن عدم تسوية الإيرادات وهو البند الأول وليس غرامة عدم تقديم الإقرار.

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 فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م، وكذلك عدم فرض غرامة تأخير السداد على الضرائب المتعلقة بتعديل الإيرادات ، في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة تأخير السداد للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الاستئناف ذو شقين الأول يتعلق بغرامة عدم تقديم الإقرار، والثاني يتعلق بغرامة تأخير سداد الضرائب التي تم احتسابها نتيجة التعديل بالإيرادات البالغة (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال و(٣٧٩,٦٦٥) ريال.

فبالنسبة للشق الأول فقد اتضح أن المصلحة فرضت غرامة عدم تقديم الإقرار استنادًا إلى أن الإقرار المقدم من المكلف لم يتم المصادقة عليه من محاسب قانوني وفي هذا الخصوص ترى اللجنة أن الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل لم ترتب فرض غرامة على المكلف إلا في حال عدم تقيده بأحكام الفقرات (أ-ب-د-و) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل، وتلك الفقرات لم تشمل الالتزام بصحة الإقرار بشهادة محاسب قانوني والتي جاءت في الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) المشار إليها حيث لم ترتب تلك المادة أي غرامات في حال عدم الالتزام بتلك الشهادة وإنما عُد ذلك من متطلبات الإقرارات عند إعدادها وتقديمها دون أن يترتب على ذلك غرامات جزائية بخلاف الالتزامات المشار إليها في الفقرات (أ-ب-د-و) التي نص صراحة في المادة (٧٦) من النظام على فرض غرامة في حال عدم 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 وفقًا للضوابط المحددة أعلاه ودفوع 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 ترتب غرامة جزائية على عدم الالتزام بذلك كما هو الحال في الفقرة رقم (٥) المذكورة أعلاه التي نصت على احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار ، كما ترى اللجنة أن التزام المكلف بتقديم الإقرار وفقًا للفقرة (أ) من المادة (٦٠) من النظام يُعد منتهيًا بعد أن يقدم المكلف الإقرار موعًا من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشأته وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظامًا وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظامًا، ولا يعد الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءًا من الإقرار حتى ولو عدته المصلحة كذلك، حيث إنه وإن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظامًا إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال حسب نص الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام وعلى الوجه الذي ورد في الفقرة (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية، إلا أنه لم يُشترط لتلك الشهادة شكلًا معينًا . كأن تكون جزء من الإقرار - بل يجوز ورودها في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءًا منه، كما يجوز ورودها منفصلة عن الإقرار، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظامًا فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار، بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار، حيث إن هناك فرقًا بين عدم تقديم الإقرارات لحالات محددة والتي يقابلها فرض الغرامات التي نصت عليها الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من النظام وبين المتطلبات والإجراءات والشروط للإقرارات التي يقابل عدم الالتزام بها عدم الاعتداد بتلك الإقرارات ومن ذلك ما نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام.

وحيث إنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة نظرًا 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، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م.

أما الشق الثاني الخاص بغرامة تأخير السداد للضريبة المستحقة الناتجة عن تعديلات المصلحة بالإيرادات البالغة (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال و(٣٧٩,٦٦٥) ريال وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض طلب المكلف تخفيض إيراداته بالمبلغين المذكورين بعاليه، و تطبيقاً للمادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخر على فروقات الضريبة الناتجة عن التعديل بالإيرادات البالغة (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال و(٣٧٩,٦٦٥) ريال لعام ٢٠٠٦م.

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 (٧) لعام ٤٣٣ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١ / أ- رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعام ٢٠٠٦م بمبلغ (٦,٤١٨,٦٨٠) ريال ومبلغ (٣٧٩,٦٦٥) ريال وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ب- انتهاء الخلاف بين الطرفين لموافقة المصلحة على تصحيح الخطأ المادي وذلك بتحويل مبلغ (٦,٨٣١,٤٢٢) ريال من إيرادات عام ٢٠٠٦م إلى إيرادات عام ٢٠٠٥م.

أ/٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

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

وبالله التوفيق،،،