

القرار رقم ١٦٣٥ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (١٥٦٠/ض) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٦/١٦/١٤٣٨هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك للاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (٢) لعام ١٤٣٥هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على شركة (أ) (المكلف) للعام ٢٠٠٨م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٨/٣هـ كل من: ... و... و...، كما لم يحضر من يمثل المكلف، ولم يقدم طلبًا بالتأجيل أو اعتذارًا عن الحضور.

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة الهيئة بنسخة من قرارها رقم (٢) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢/صج) وتاريخ ١٤٣٥/١/١٧هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (٣٢٩) وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٦هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولاً) بقبول الاعتراض المقدم من شركة (أ) على الربط الضريبي لعام ٢٠٠٨م من الناحية الشكلية. استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية قد جانبها الصواب في قبول الاعتراض من الناحية الشكلية؛ وذلك لعدم سداد المكلف الفروقات الضريبية للبند غير المعترض عليه وهو مخصص مكافأة ترك الخدمة؛ وذلك بالمخالفة للفقرة (ب) من المادة (٦٦) من النظام الضريبي، وكذلك الفقرة (٣) من المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية، وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم (١٠٥٠) لعام ١٤٣٢هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن اعتراضه مقدم حول إخضاع الإيرادات غير التشغيلية للضريبة، والتي قامت الشركة بتخفيضها بمصاريف ما قبل التشغيل، وقد اعتبرت الهيئة الإيرادات غير التشغيلية صافي ربح دفترى لعام الاستئناف، وقامت بإضافة رصيد مخصص مكافأة ترك الخدمة إلى تلك الإيرادات، ولم تقم بحسم مصاريف ما قبل التشغيل، علماً بأن القوائم المالية لا تشمل على قائمة الدخل نظراً لأن الشركة لم تكن قد بدأت الإنتاج بعد، وطالما أن موضوع اعتراض الشركة ينصب على إخضاع إيرادات ما قبل التشغيل للضريبة؛ فإنه لا يجوز إخضاع مخصص مكافأة ترك الخدمة

بشكل مستقل؛ لأنه لا توجد أرباح دفترية بل خسائر دفترية يتمثل رصيدها في صافي مصاريف ما قبل التشغيل؛ وبالتالي فإنه لا توجد ضريبة مستحقة لكون نتيجة الوعاء الضريبي خسارة؛ وعليه فإن اعتراض الشركة يعد مقبولاً من الناحية الشكلية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم قبول اعتراض المكلف أمام اللجنة الابتدائية من الناحية الشكلية، في حين يرى المكلف قبول اعتراضه من الناحية الشكلية للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (ب) من المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على أنه "لا يعد الاعتراض مقبولاً ما لم يسدد المكلف المستحق عن البنود غير المعترض عليها أثناء الفترة المحددة للاعتراض، أو ما لم يحصل على الموافقة على تقسيط الضريبة بمقتضى المادة الحادية والسبعين من هذا النظام"، كما أنه باطلاع اللجنة على الفقرة (٣) من المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أنها تنص على أنه "لا يعد الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية ما لم يسدد المكلف المستحق عن جميع البنود غير المعترض عليها، أو كان هناك ترتيبات متفقاً عليها مع المصلحة لتسديد الضريبة المستحقة على أقساط، على أن يتم السداد وطلب التقسيط والموافقة عليه خلال المدة النظامية للاعتراض".

وباطلاع اللجنة على خطاب الاعتراض اتضح أن المكلف يعترض على إجراء الهيئة المتضمن اعتبار الإيرادات غير التشغيلية صافي ربح خاضع للضريبة، كما يرى المكلف أنه في حال مقابلة الإيرادات غير التشغيلية بمصاريف ما قبل التشغيل فإن النتيجة النهائية هي خسائر دفترية.

وترى اللجنة في هذه الحالة أن المكلف غير ملزم بسداد ضريبة الدخل على تعديل نتيجة الحسابات ببند مخصص مكافأة ترك الخدمة؛ لأن اعتراضه مبني في أساسه على عدم الخضوع للضريبة خلال عام الاستئناف لعدم وجود أرباح دفترية من وجهة نظره؛ وعليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها عدم قبول اعتراض المكلف أمام اللجنة الابتدائية من الناحية الشكلية.

البند الثاني: خضوع الإيرادات غير التشغيلية للضريبة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المكلف في حسم الإيرادات من مصاريف ما قبل التشغيل وعدم خضوعها للضريبة.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن الإيرادات سواء كانت متعلقة بنشاط التشغيل أو غير متعلقة بنشاط التشغيل يجب خضوعها للضريبة، كما أن تكلفة الإيرادات غير التشغيلية مدرجة ضمن مصاريف ما قبل التشغيل والتي سوف يتم استهلاكها عند بدء التشغيل طبقاً للطريقة التي يحددها المكلف لإطفاؤها، إضافة إلى أن حسم كامل الإيرادات من مصاريف ما قبل التشغيل خلال عام الاستئناف يعني تحميل السنة بمصروف لا يخصها.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن مبلغ (١,٥٦٣,٠٨٢) ريالاً الذي اعتبرته الهيئة صافي الربح الدفترية يمثل الإيرادات غير التشغيلية المخفض بها مصاريف ما قبل التشغيل، ولا يصح اعتباره صافي ربح دفترية للأسباب التالية:

١- إن إخضاع الإيرادات غير التشغيلية للضريبة دون حسم المصاريف غير التشغيلية التي تكبدتها الشركة يتنافى مع قواعد احتساب الضريبة ويتعارض مع الفقرة (أ) من المادة السادسة من النظام الضريبي التي تقضي بتحديد الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بحصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسوماً منه المصاريف الجائزة الحسم بمقتضى هذا النظام.

٢- أن الشركة لم تبدأ الإنتاج بعد ولم تحقق أي إيرادات من النشاط الرئيس؛ وبالتالي لم يتم إعداد قائمة الدخل؛ وبالتالي فإنه يقتضي الأخذ بما عبرت عنه القوائم المالية، وقد بلغ رصيد مصاريف ما قبل التشغيل بعد تخفيضها بالإيرادات غير التشغيلية أعلاه مبلغ (٩,١٥٥,٥٩٠) ريالاً؛ طبقاً لما هو ظاهر في قائمة المركز المالي.

٣- أن مصاريف ما قبل التشغيل يقتضي حسمها من الإيرادات غير التشغيلية لغرض تحديد الوعاء الضريبي وهو ما عبرت عنه قائمة المركز المالي، وعلى ضوء ما تقدم فإن نتيجة الوعاء الضريبي للشريك الأجنبي تؤول إلى خسائر معدلة مقدارها (٣,٤٥٩,٠٦٧) ريالاً بعد استبعاد مخصصات الزكاة وضريبة الاستقطاع ومكافأة ترك الخدمة وذلك على النحو التالي:

المبلغ		بيانات
١٠,٧١٨,٦٧٢	--	مصاريف ما قبل التشغيل ويحسم
--	١,٥٦٣,٠٨٢	الإيرادات غير التشغيلية
--	١,٩٦٥,٠١٨	مخصص الزكاة
--	٢٠٠,٠٠٠	ضريبة مستقطعة
--	٧٢,٤٣٨	مخصص ترك الخدمة
٦,٩١٨,١٣٤	--	صافي الخسارة المعدلة
٣,٤٥٩,٠٦٧	--	حصة الشريك الأجنبي من الخسارة

٤- إن مصاريف ما قبل التشغيل يتم إطفائها بعد بدء الإنتاج؛ وبالتالي فإن القوائم المالية قد عبرت بعدل عن المركز المالي للشركة كما في نهاية عام ٢٠٠٨م، وقد جرى العرف المحاسبي على تخفيض مصاريف ما قبل التشغيل بالإيرادات غير التشغيلية؛ وبالتالي لا توجد أرباح أو خسائر وفقاً للقوائم المالية، وقد قدمت الشركة إقرارها الضريبي غير مشتمل على أية إيرادات أو مصاريف.

٥- إن تحديد الوعاء الضريبي بحصة الشريك الأجنبي من الإيرادات غير التشغيلية دون الأخذ بمصاريف ما قبل التشغيل لا يستند إلى النظام الضريبي، وقد أهدر حق الشركة في ترتيب الخسائر المعدلة للأعوام اللاحقة حتى يتم استردادها طبقاً لما تقضي به المادة الحادية والعشرون من النظام الضريبي؛ وبالتالي فإنه يقتضي الأخذ بالقوائم المالية المعتمدة للشركة، خاصة وأن مصاريف ما قبل التشغيل يتم إطفائها بعد بدء الإنتاج الفعلي للشركة طبقاً لما تقضي به المادة السابعة عشر من النظام الضريبي، وإذا كان ثمة تحديد للوعاء الضريبي من وجهة نظر الهيئة؛ فإنه يقتضي حسم مصاريف ما قبل التشغيل من الإيرادات غير التشغيلية، وتحديد الخسائر الضريبية المعدلة التي يقتضي حسمها من أرباح الأعوام اللاحقة حتى يتم استردادها؛ طبقاً لما تقضي به أحكام المادة الحادية والعشرون من النظام الضريبي؛ وبذلك فإن الخسائر المرحلة للشركاء غير السعوديين والتي يقتضي حسمها من أرباح الأعوام اللاحقة حتى يتم استردادها مقدارها (٣,٤٥٩,٠٦٧) ريالاً.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة خضوع حصة الشركاء غير السعوديين من الإيرادات غير التشغيلية للضريبة، في حين يرى المكلف أن نتيجة الوعاء الضريبي للشركاء غير السعوديين خسارة طبقاً للقوائم المالية للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تحدد الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بأنه "حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام".

وبرجوع اللجنة إلى معيار الإيرادات الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تبين أن الفقرة (١٠٦) منه تنص على أنه "يجب إثبات الإيرادات عند توافر الشرطين التاليين: اكتساب الإيراد وحدوث عملية تبادل...".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن نشاط المكلف المتمثل في إنتاج سبائك فضة وذهب... إلخ لم يبدأ بعد، وأنه تم إدراج المصاريف غير التشغيلية محسومًا منها الإيرادات غير التشغيلية في مجموعة الموجودات غير المتداولة في قائمة المركز المالي، كما ورد في الإيضاح رقم (١/٢) من إيضاحات القوائم المالية ما نصه " تمثل مصروفات ما قبل التشغيل المصروفات المتعلقة بتأسيس الشركة ودراسة الجدوى وأتعاب الاستشارات والأتعاب القانونية والمهنية ومصروفات أخرى، يتم إطفاء مصروفات ما قبل التشغيل على مدى فترة خمس سنوات اعتبارًا من تاريخ بدء التشغيل التجاري".

وترى اللجنة أن الإيرادات غير التشغيلية المتحققة في فترة ما قبل الإنتاج تعد إيرادًا عارضًا من مصدر في المملكة ولا ترتبط بالكلفة لكونها نشاطًا عرضيًا، كما أن المصروفات التي تكبدها المكلف قبل بدء الإنتاج ليست سببًا في تحقيق الإيرادات غير التشغيلية ولا يمكن مقابلتها بهذه الإيرادات طبقًا للمعايير المحاسبية.

وبناء عليه؛ وحيث إن قياس الإيرادات يعتمد - استنادًا إلى معايير المحاسبة - على اكتمال عنصري الاكتساب والتبادل؛ وتطبيقًا لنص المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة سلامة إجراء الهيئة في إخضاع حصة الشريك الأجنبي من الإيرادات غير التشغيلية للضريبة؛ وعليه تؤيد اللجنة استئناف الهيئة في طلبها خضوع حصة الشركاء غير السعوديين من الإيرادات غير التشغيلية للضريبة.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (٢) لعام ١٤٣٥ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف الهيئة في طلبها عدم قبول اعتراض المكلف أمام اللجنة الابتدائية من الناحية الشكلية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- تأييد استئناف الهيئة في طلبها خضوع حصة الشركاء غير السعوديين من الإيرادات غير التشغيلية للضريبة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

القرار.

وبالله التوفيق،،،