

## القرار رقم (1877) الصادر في العام 1439هـ

### في الاستئنافي رقم (1628 و 1631/ض) لعام 1435هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/6/10هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (17) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف للعام 2008م حتى 2010م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/7/1هـ كل من: .....و.....و.....، كما مثل المكلف كل من: .....و.....و.....

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

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (35/1/46) وتاريخ 1435/4/25هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (450) وتاريخ 1435/6/21هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (452) وتاريخ 1435/6/23هـ، وقدم ضماناً بنكياً بالفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

##### البند الأول: الربط الضريبي على أساس ربح تقديري للأعوام من 2008م حتى 2010م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في الربط الضريبي على أساس تقديري لسنوات الاعتراض. استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية أيدت الأسس التي استندت عليها الهيئة في اعتبار الفيود الدائنة في حساب الأعمال قيد التنفيذ كإيراد عليه ربط ضريبي بنسبة (20%) على أساس أرباح جزافية، حيث نص قرار لجنة الاعتراض على "ما يعطي المصلحة الحق في اللجوء إلى الربط التقديري بمقتضى المادة رقم (57) فقرة (3) من اللائحة التنفيذية والتي تنص المادة على "يقع عبء إثبات ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات

ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامي أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقا لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة" مع التأكيد على ضرورة أن تلزم المصلحة بمبدأ الثبات في الوصول إلى إيرادات سنوات الاعتراض بخصوص إضافة وحسم رصيد الأعمال تحت التنفيذ بحيث تدخل في طريقة الاحتساب الأعمال تحت التنفيذ طبقا للدفاتر دون الأخذ بالأرصدة الظاهرة في القوائم المالية باعتبار أن الأرصدة الظاهرة في الدفاتر هي التي اعتمدتها المصلحة، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة مع الأخذ في الاعتبار الثبات الذي أشارت له اللجنة" ولقد أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية قرارها بقبول معالجة المصلحة لاحتسابها الإيرادات بناء على الحركة في حساب الأعمال تحت التنفيذ خلال السنوات بدون اعتبار للإيراد المصرح به في القوائم المالية والذي تمت مراجعته في حينه وتصديقه بواسطة مراجع قانوني.

وترغب شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، الإفادة بأنه تم تسجيل توضيحات تفصيلية وقيود حسابية في حساب الأعمال قيد التنفيذ وتم تقديمها إلى المصلحة في محضر الفحص الميداني، وأيضا إلى لجنة الاعتراض الابتدائية في مذكرة الاعتراض ونقتبس الجزء المتعلق بذلك "وقد تم الطلب من الحاضرين بيان القيود المحاسبية التي تتم على هذا الحساب وكيفية إقفاله ضمن المصاريف أفاد الحاضرون بأن القيود المحاسبية التي تجرى كالتالي:

من د/أعمال تحت التنفيذ (د/161100).

إلى د/ساعات عمل - تكلفة بضاعة مباعة (د/781300).

من د/ تكلفة المبيعات (د/400000).

إلى د/أعمال تحت التنفيذ (د/161100).

من د/المدينين - مطالبات (د/111000).

إلى د/المبيعات (د/300000).

وعلق الحاضرون أن القيود الدائنة في حساب أعمال تحت التنفيذ (د/161100) يمثل تكلفة المشاريع المكتملة المحولة إلى حساب تكلفة المبيعات (د/400000) "حساب أرباح وخسائر" التكاليف الدائنة تحملها المركز الرئيسي وفقا للمادة (180) من قانون الشركات وعليه القيود الدائنة في حساب أعمال تحت التنفيذ (د/161100) تمثل الآتي:

- تكلفة مبيعات تمثل (حساب 400000).

- تكلفة متحملة بواسطة المكتب الرئيسي (حساب 120000).

وتعتقد شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، بأن لجنة الاعتراض الابتدائية إضافة إلى المصلحة قد عجزتا عن فهم الفكرة العامة وافترضتا الإيراد المبني على فهمها، وترغب الشركة الإفادة بأن إجمالي القيود الدائنة التي تمت في حساب الأعمال قيد التنفيذ،

تشمل المستحقات، عكس قيود، مبالغ معاد تحميلها، ترحيلات خاطئة والتصحيحات التي تمت فيها، وبالتالي فإن الحركة في حساب الأعمال قيد التنفيذ والتي قدرت بواسطة المصلحة في افتراض الإيراد التصوري ليست هي الأساس الصحيح لأن حركة حساب الأعمال قيد التنفيذ تشمل الآتي:

- المستحقات وقيودها المعكوسة.

- القيود الخاطئة وتصحيحاتها.

- التكاليف المتحملة بواسطة المكتب الرئيسي.

- التسوية الخاصة بالنسبة المئوية للإكمال وقيوده المعكوسة.

وبحسب ما ذكر أعلاه، فإن حساب الأعمال قيد التنفيذ يمثل حقيقة التكلفة المتكبدة في صيانة المعدات وتصحيح قيود بنود حساب مقابلة وقيود معكوسة وكذلك أيضا تلك التكاليف التي تم تكبدها مباشرة، وعلاوة على ذلك، فإن تحليل القيود الدائنة قد سجل حساب الأعمال قيد التنفيذ المستخدم بواسطة المصلحة مع الافتراض أنها إيرادات للسنوات 2008م وحتى 2010م، وقد تم تلخيصه أدناه:

الوصف	2008م	2009م	2010م
الإيرادات المفترضة بواسطة المصلحة	19.840.290	13.325.800	14.015.040

تحليل القيود الدائنة في حساب الأعمال قيد التنفيذ.

الوصف	2008م	2009م	2010م
- قيود تصحيحه لحسابات متقابلة فيما يخص التعديل في رقم عقد المشروع	3.723.035	1.539.011	689.606
- تكلفة المشاريع المكتملة المحولة إلى حساب تكلفة المبيعات مع الإيراد المطابق في حساب الإيرادات	5.560.777	5.936.379	6.484.357
- تكلفة المبيعات الفعلية المسلم بها بموجب طريقة نسبة الانجاز	533.700	576.304	1.021.396
- عكس إيرادات السنة السابقة المقدرة طبقا لطريقة نسبة الانجاز	986.493	642.060	603.386
- التكلفة بواسطة شركة (أ) (المكلف) - دبي	8.844.207	4.507.711	5.124.135
- تعديلات تكلفة السنة الجارية الأخرى	102.077	124.337	92.160
المبلغ الكلي المعتبر كإيراد بواسطة المصلحة	19.840.290	13.325.800	14.015.040

وبالتالي بناء على التوضيحات أعلاه يلاحظ أنه باعتبار إجمالي الحركة الدائنة في حساب الأعمال قيد التنفيذ كإيرادات، لا يمكن تبريره، وبحسب ما تم توضيحه في الجدول أعلاه، وبمعزل عن تكلفة الخدمات المسجلة والمحملة على بيانات الدخل، فإن القيود الدائنة تشمل قيود تصحيح حسابات مقابلة في حساب المستحقات والترحيل الخاطئ والتكلفة المحتملة بواسطة شركة (أ) (المكلف) - دبي والتسويات الأخرى كلها والتي لا يمكن اعتبارها لاحتساب الإيرادات الاسمية، كما نود التوضيح أن لجنة الاعتراض الابتدائية قد أيدت في قرارها وجهة نظر المصلحة فيما يخص رفض الدفاتر طبقاً للمادة (57) فقرة (3) من اللائحة التنفيذية حسب ما موضح أعلاه، وتود شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، توضيح أن الفقرة الواردة أعلاه قابلة للتطبيق على أساس أن المكلف عجز عن إثبات البيانات الواردة في إقراره، والتي لا تنطبق على الظروف الحالية لأن كل وجهات نظر المصلحة قد تم توجيهها خلال الفحص الميداني، ولهذا السبب، فإن شركة (أ) (المكلف) لا توافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بفرض ضريبة على أساس إرباح جزافية للسنوات 2008م وحتى 2010م، متغاضية عن القوائم المالية المدققة والإقرار والذي تم تقديمهم بواسطة شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة وفي هذا الخصوص، ترغب شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة أن تبين الآتي:

- شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة تم ترخيصها لتعمل في مجال صيانة معدات الفصل الحراري وتقديم دعم فني وتسويقي للشركات الفرعية والشركات الأخرى.

- تقوم شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، بمسك دفاترها الحسابية في المملكة، بحسب ما تتطلبه الأنظمة.

- إن القوائم المالية التي أعدها شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة من الدفاتر الحسابية الممسوكة في المملكة، قد تمت مراجعتها بواسطة مراجع عام مجاز طبقاً للأنظمة، وقام المراجعون بإصدار رأي في القوائم المالية طبقاً للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتقرير المراجعة المقدم بواسطة المراجعين يؤكد بأن القوائم المالية المأخوذة ككل توضح بعدل، وفي كل الجوانب المادية، الوضع المالي للفرع ونتائج عملياته.

- قدمت شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، إقراراتها الضريبية للسنوات 2001م وحتى 2010م على أساس القوائم المالية المدققة، هذه الإقرارات قد تم تصديقها بواسطة مراجع قانوني طبقاً لأنظمة ضريبة الدخل الجديدة للشركات.

- قام مفتشو المصلحة بعمل فحص ميداني على دفاتر شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، للسنوات 2008م وحتى 2010م، ومن خلال محضر الفحص الميداني المرفق، يلاحظ بأن كل البيانات المطلوبة بواسطة مفتشي المصلحة الميدانيين قد تم تقديمها إليهم (وبعني صلاحية كل المصروفات والبيانات المقدمة في تقرير الضريبة قد تم تقديمها إلى فريق التفتيش) ما عدا صور فواتير تبلغ (91.259) ريال (بالتقريب 3%) من إجمالي المشتريات لسنة 2009م، وعليه فإن المستندات المؤيدة للمبلغ المذكور قد قدمت إلى لجنة الاعتراض الابتدائية مع مذكرة الاعتراض.

هذا وترغب شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، أيضاً في الإفادة بأن القوائم المالية التي تم إعدادها بواسطة شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة من دفاتر الحسابات الممسوكة في المملكة، قد تمت مراجعتها بواسطة مراجعين مجازين طبقاً

للأنظمة، ولقد أصدر المراجعون رأياً في القوائم المالية طبقاً لمعايير الهيئة السعودية للمحاسبين إن تقرير المراجعة الصادر بواسطة المراجعين يؤكد بأن القوائم المالية المأخوذة ككل، توضح بعدل وبدون تحيز، ومن كل الجوانب المادية، الموقف المالي للفرع ونتائج عملياته، وقد قدمت أيضاً الشركة إقراراتها الضريبية للسنوات 2008م وحتى 2010م على أساس القوائم المالية المدققة، هذه الإقرارات تم تصديقها بواسطة مراجع قانوني طبقاً لأنظمة ضريبة الدخل الجديدة للشركات. كما تود شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، الإفادة بأنه في حالة وجود القوائم المالية المدققة، فإن المادة (16) من المرسوم الملكي رقم (3321/28/2/17) "أنظمة ضريبة الدخل" تنص على أنه: إذا كانت هذه الدفاتر، لأي سنة كانت، قد تم تصديقها بواسطة مراجع حسابات قانوني معترف به دولياً، فإن القائمة التي تم إعدادها وفقاً لذلك، ستعتبر صحيحة، فقد نصت المادة (15) من المرسوم الملكي رقم (3321/28/2/17) من نظام ضريبة الدخل 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 حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة" وبحسب ما تم توضيحه أعلاه، فإن أنظمة الضريبة السعودية تؤكد بصورة حاسمة أن القوائم المالية والتي تمت مراجعتها في حينها بواسطة شركة مرخص لها لممارسة أعمالها في المملكة، يجب أن يتم قبولها.

تود شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة الإفادة بأن مراجعهم قد صادقوا على دقة صحة دفاتر وسجلات الشركة، والشركة تقوم بتسجيل إيراداتها (بناء على طريقة نسبة الانجاز) والمصروفات في الدفاتر المذكورة طبقاً للمعايير الصادرة بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ولذلك فإن الإيرادات المصرح بها بواسطة شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، والتي تم تصديقها في حينها بواسطة مراجع قانوني، يجب قبولها بواسطة المصلحة لأغراض الضريبة.

وبالنظر إلى الحقائق الواردة أعلاه، تعتقد شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، تماماً بأن رفض القوائم المالية المدققة استناداً على وجهة نظر المصلحة وإصدار ربط جزافي في هذا الخصوص غير مبرر وغير ملائم في ظل الظروف المعلومة، ولذلك تطلب شركة (أ) (المكلف) - فرع المملكة، وإلغاء الربط الجزافي للسنوات 2008م وحتى 2010م وإصدار رباط بناء على الإقرار الضريبي المقدم للسنوات قيد البحث.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه بناءً على الفحص الميداني الذي قامت به الهيئة لحسابات المكلف اتضح ما يلي:

1- لا توجد مستندات أصلية مؤيدة لبند المشتريات الخارجية وأن صور المستندات المقدمة من الشركة المتمثلة في الفسوحات الجمركية والفواتير تبين أنها ليست باسم الشركة وأنها باسم شركة مؤسسة الآليات الصناعية ولا تخص المكلف.

2- تبين وجود فروق في أرصدة قيمة المشتريات الخارجية المحملة على الحسابات والقيمة الواردة بالمستندات المقدمة من الشركة لتأييد البند.

3- يوجد فرق بين أرصدة المركز الرئيسي أول وآخر المدة المدرجة بالدفاتر مقارنة مع الواردة بالقوائم المالية المدققة.

4- اتضح لفريق الفحص الميداني أن هناك إيرادات بالدفاتر ضمن حساب الأعمال تحت التنفيذ (حساب رقم 161100) لم تقم الشركة بالإفصاح عنها في الإقرارات المقدمة للهيئة كما هو موضح تفصيلاً بمحضر الفحص الميداني.

5- لم تقدم الشركة كامل المستندات المؤيدة لبند التكاليف المباشر الأخرى الواردة ضمن المشتريات.

وبناءً على ما سبق قامت اللجنة الابتدائية بتأييد إجراء الهيئة بالربط على الشركة تقديرياً بنسبة أرباح 20% تطبيقاً للمادة (63) فقرة (ب) من النظام الضريبي التي نصت على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، وكذلك تطبيقاً للمادة (57 فقرة 3) من اللائحة التنفيذية التي نصت على (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة) وقد تأيد إجراء الهيئة بالقرار الاستثنائي رقم (1483) لعام 1436هـ والقرار الاستثنائي رقم (1484) لعام 1436هـ الصادران في ذات الموضوع لذات المكلف.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إلغاء الربط على أساس تقديري للأعوام المالية من 2008م حتى 2010م، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بالربط على أساس تقديري، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الوعاء الضريبي يتم احتسابه بناءً على إقرار المكلف ويقع على المكلف عبء إثباته متى ما طلبت الهيئة ذلك، وتمثل الدفاتر المحاسبية النظامية أساساً لإثبات عدالة احتساب الوعاء الضريبي، ويجوز للهيئة في حال تبين أن المكلف لا يمسك هذه الدفاتر احتساب الوعاء الضريبي على أساس تقديري، ويلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى احتساب وعاء ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه

الهيئة أو من خلال أي معلومات تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة. كما يلزم المكلف أن يثبت في دفاتره المحاسبية كافة الأحداث المالية المؤيدة بالمستندات الثبوتية وأن تكون قوائمه المالية مكتملة الأركان من الإعداد والقياس والعرض والإفصاح لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين تبين أن إيضاح رقم (2) في القوائم المالية للأعوام من 2008م حتى عام 2010م فيما يخص "الأعمال تحت التنفيذ، ينص على "تدرج أعمال عقود التركيب تحت التنفيذ بالتكلفة زائداً الربح العائد لها ناقصاً مخصص الخسائر المتكبدة أو المتوقعة لإتمام تنفيذ العقود، ناقصاً المبالغ المقبوضة أو المستحقة كدفوعات مرحلية، تشمل التكلفة على المواد المباشرة والأيدي العاملة والتكاليف غير المباشرة الأخرى، في حالة زيادة المبالغ المقبوضة أو المستحقة عن قيمة الأعمال المنفذة، تدرج الزيادة ضمن المطلوبات المتداولة تحت بند "فواتير بالزيادة عن قيمة الأعمال المنفذة"، كما نص فيما يخص المبيعات وإيرادات العقود على، تمثل المبيعات قيمة الفواتير التي أصدرها الفرع عن البضاعة المباعة والخدمات المقدمة خلال السنة بعد حسم المخصصات، تحتسب إيرادات العقود عندما يكون بالإمكان تقدير النتيجة النهائية للعقد بسهولة، تحتسب الإيرادات من العقود طبقاً لطريقة نسبة الإنجاز، تقاس مرحلة الإنجاز بالنسبة التي تمثلها التكلفة المنفقة حتى تاريخه إلى إجمالي التكلفة التقديرية للعقد، كما تبين من محضر الفحص الميداني فيما يخص الإيرادات لأعوام الاستئناف أنه ينص على " بمراجعة الأعمال تحت التنفيذ للأعوام المالية موضوع الفحص تلاحظ أن الإيرادات الواجب التصريح عنها طبقاً للحساب رقم (161100) كما يلي:

الوصف	2008م	2009م	2010م
رصيد أعمال تحت التنفيذ في 1/1 طبقاً للدفاتر	2.652.628	1.000.961	2.823.390
الأعمال الإضافية خلال السنة	17.849.050	12.947.548	12.232.380
الإجمالي ويحسم منه	20.501.784	13.948.509	15.055.770
رصيد آخر المدة طبقاً للقوائم المالية	(661.394)	(622.709)	(1.040.730)
الأعمال المنفذة خلال العام	19.840.290	13.325.808	14.015.040
يحسم الإيراد المصرح عنه بالإقرار	8.350.27	6.343.284	8.734.541
فرق الإيراد الغير المصرح عنه	11.490.011	6.982.516	5.280.499

وعليه سيتم تعديل نتائج الحسابات بفروق الإيرادات طبقاً لما هو موضح أعلاه، كما تبين فيما يخص الأعمال تحت التنفيذ أنه ينص على، بمراجعة رصيد الحساب رقم (161100) الخاص بأعمال تحت التنفيذ طبقاً لدليل الحسابات للأعوام المالية المنتهية في 2008/12/31م حتى 2010م تلاحظ وجود اختلاف بين أرصدة الحسابات أول المدة في القوائم المالية والدفاتر وهي كالتالي:

العام	رصيد أول المدة في القوائم المالية	رصيد أول المدة في الدفاتر
2008	1.014.035	2.652.628

2009	661.395	1.000.961
2010	622.709	2.823.390

...وتضمن المحضر أيضاً أن المكلف لم يقدم لفريق الفحص الميداني المستندات الثبوتية بكامل المبلغ لبعض بنود

المصروفات والتكاليف، حيث أن الفروق التي لم يقدم لها مستندات لبند مواد مستهلكة كما يلي:

عام 2008م بمبلغ (5.125.897) ريال.

عام 2009م بمبلغ (1.129.442) ريال.

عام 2010م بمبلغ (593.648) ريال.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (25) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/25هـ تبين أنها فيما يخص العقود طويلة الأجل تنص على:

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، وتنص المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ على: تتم المحاسبة عن العقود طويلة الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق (سواءً إيراداً للمقاول، أو مصروفًا لصاحب العقد أو المقاول الرئيس) على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية وفقاً للمعادلة الآتية:

1- التكاليف الفعلية المتكبدة خلال السنة الضريبة × القيمة الكلية للعقد طويل الأجل ÷ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد طويل الأجل.

2- 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.

3- في حالة عدم تقيد المكلف بما ورد في الفقرة (1) 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 أن المكلف يتبع في قياس الإيرادات طريقة نسبة الإنجاز للعقد (تكاليف التنفيذ الفعلية حتى نهاية الفترة مقسوماً على إجمالي التكاليف الكلية المقدرة في نهاية الفترة مضروباً في قيمة العقد مطروحاً منه إيراد العقد في السنوات السابقة) ويمثل ناتج المعادلة الإيرادات التي يفصح المكلف عنها في قوائمه المالية، كما يتم تحميل تكاليف الأعمال على حساب الأعمال تحت التنفيذ، فإن اللجنة ترى أن الاختلاف بين قيمة الإيرادات المحتسبة على أساس نسبة الإنجاز، وحساب الأعمال تحت التنفيذ الذي يتم تحميله بتكاليف أعمال الفترة المالية لا يعتد به كأساس في عدم الأخذ بالحسابات لاحتساب الوعاء الضريبي، أما التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات ثبوتية فتعد من المصروفات غير جائزة الحسم لأغراض الضريبة، وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه إلغاء الربط التقديري للأعوام من 2008م حتى 2010م.

### **البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية للأعوام من 2008م حتى 2010م.**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية. استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت أنه لا يوجد خلاف بينها وبين المكلف واللجنة على أن هذه الأرباح التي تخص المركز الرئيسي تخضع لضريبة الاستقطاع، ولكن الخلاف يكمن في تحديد التاريخ الذي تتوجب فيه فرض هذه الضريبة حيث أوضحت اللجنة في الصفحة العاشرة من القرار أن المصلحة قامت بفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية بناء على فرضية توزيع هذه الأرباح دون اعتبار لواقعة الدفع وما في حكمها واعتبرت اللجنة أن هذه اعتبارات غير كافية وبالتالي انتهت اللجنة إلى أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة لا تخضع لضريبة الاستقطاع، وتوضح للمصلحة ما يلي:

أولاً: أن واقعة السداد أو ما في حكمها مثل عمليات المقاصة والقيد بالدفاتر تختلف من حالة إلى أخرى حيث أنه بمجرد القيد في حساب المركز الرئيسي سواء بقيد دائن أو مدين فإن ذلك يعتبر تسوية للحساب وعملية القيد مستمرة خلال السنة والقيود المدينة والدائنة تعتبر في حد ذاتها تحصيل وسداد للمستحقات المتوجبة بين الفرع والمركز الرئيسي وكذلك الأطراف المرتبطة حيث أنه ليس هناك سداد أو تحصيل بالطريقة المعتادة المتعارف عليها حتى يمكن تحديد قيد بعينه واعتباره سداداً أو تحصيلاً لقيد آخر بل هي قيود محاسبية تتم أولاً بأول وباستمرار خلال العام ومع كل قيد مدين أو دائن يتغير قيمة رصيد المركز الرئيسي، ومن ثم فيمكن اعتبار أن عملية القيد بمثابة تسوية تتم على الحساب الجاري للمركز الرئيسي وهي بذلك تعتبر في حكم واقعة الدفع المعتادة، وبالتالي فإن عملية القيد بالدفاتر بالنسبة للمركز الرئيسي والأطراف المرتبطة تعتبر واقعة منشئة للخضوع لضريبة الاستقطاع.

ثانياً: قامت المصلحة بمحاسبة الشركة تقديراً عن السنوات المذكورة وهو ما أيدت فيه اللجنة المصلحة في القرار المستأنف عليه وكذلك السنوات السابقة من 2003م حتى 2007م طبقاً لقرار اللجنة نفسها رقم (19) لعام 1433هـ ولم تعتمد القوائم

المالية والدفاتر والحسابات المقدمة من الشركة لأنها غير منتظمة ولا يمكن الاعتماد عليها في الربط الضريبي حيث تم فحص حسابات الشركة ميدانياً عن الأعوام من 2008م حتى 2010م طبقاً لمحضر الفحص الميداني واتضح من خلال الفحص الميداني ما يلي:

1- لا توجد مستندات أصلية مؤيدة لبند المشتريات الخارجية وان صور المستندات المقدمة من الشركة المتمثلة في الفسوحات الجمركية والفواتير تبين أنها ليست باسم الشركة وأنها باسم مؤسسة ..... ولا تخص الشركة.

2- تبين وجود فروق بين قيمة المشتريات الخارجية المحملة على الحسابات والقيمة الواردة بالمستندات المقدمة من الشركة لتأييد البند.

3- يوجد فرق في أرصدة المركز الرئيسي أول وآخر المدة المدرجة بالدفاتر مقارنة مع الواردة بالقوائم المالية المدققة.

4- اتضح لفريق الفحص أن هناك إيرادات بالدفاتر ضمن حساب أعمال تحت التنفيذ، حساب رقم (161100) لم تقم الشركة بالإفصاح عنها في الإقرارات المقدمة للمصلحة كما هو موضح تفصيلاً بمحضر الفحص الميداني.

5- لم تقدم الشركة كامل المستندات المؤيدة لبند التكاليف المباشرة الأخرى الواردة ضمن المشتريات.

وعليه تمت محاسبة الشركة تقديرياً بنسبة أرباح 20% تطبيقاً للمادة (63) فقرة (ب) من النظام الضريبي التي نصت على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي ، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة ، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، وكذلك تطبيقاً للمادة (57) فقرة (3) من اللائحة التنفيذية والتي نصت على (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف ، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى ، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة) وتوضح المصلحة أن محاسبة الشركة تقديرياً وتأييد اللجنة للمصلحة في ذلك يؤدي إلى عدم توفر ما يعرف بخاصية التتبع التي تستلزمها معايير المراجعة السعودية لإمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر ونوضح أن هذه الخاصية لا يمكن تحقيقها في دفاتر الشركة حيث لا يمكن الاعتماد عليها في تتبع عملية السداد أو الدفع للمركز الرئيسي كون الشركة لا تقدم المستندات والدفاتر التي يمكن الاعتماد عليها في التحقق من واقعه السداد ، وعليه فأن كامل الأحداث المالية لفرع الشركة بالمملكة لا يتم قياسها وإثباتها محاسبياً، كما تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها.

ثالثاً: نص البند (4) من الفقرة (ب) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على (يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقاً لما تحدده اللائحة)، وطبقاً لللائحة نص البند (ج) من الفقرة (9) من المادة (63) على (على المكلف بضريبة الاستقطاع الالتزام بالاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع...) وهو ما لم تلتزم به الشركة لكون الدفاتر غير منتظمة ولا يمكن الاعتماد عليها.

رابعاً: نصت المادة (68) فقرة (أ) من النظام الضريبي على (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...) كما نصت المادة (63) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية على إخضاع الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% أما الفقرة (6) فتعرف الأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة) ، كما أشارت في البند (ج) من الفقرة (1) إلى أنه (لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها) ، وهذه النصوص تقرر خضوع الأرباح الموزعة إلى الأطراف المرتبطة (المركز الرئيسي) لضريبة الاستقطاع حتى مع خضوعها لضريبة الدخل، وهو الإجراء المطبق على الشركات حيث تقوم تلك الشركات بسداد هذه الضريبة وفق إقرارها مع التشابه التام في الطبيعة والظروف مع الشركة المعترضة من حيث المحاسبة التقديرية.

خامساً: وبخصوص عدم وجود توزيعات في القوائم المالية فنوضح أن القرار الابتدائي انتهى إلى تأييد المصلحة في إهدار المجموعة الدفترية للشركة، ولعدم وجود دورة مستنديه أو محاسبية يمكن الاعتماد عليها لتطبيق خاصية تتبع الحدث المالي الخاص بسداد أو تسوية أو مقاصة أرباح للمركز الرئيسي ففي هذه الحالة يجب إخضاع الأرباح الخاصة بالمركز الرئيسي الناتجة من المحاسبة التقديرية لضريبة الاستقطاع بمجرد الاتفاق على أسس المحاسبة التقديرية وانتهاء الخلاف بشأنها طبقاً للقرار الابتدائي الصادر في حالة المكلف.

في حين أن المكلف يذكر أنه لا يمكن أن يتم التوزيع من أرباح قدرتها الهيئة لأنه في الواقع لم يتم توزيع أي أرباح خلال السنوات المذكورة ويؤكد المكلف ما يلي:

أ- أن ربح أي شركة ممكن توزيعه هو الربح المحاسبي ناقصاً الضرائب وليس تلك الأرباح التي تقدرها الهيئة، ولا يمكن أن يتوقع من المكلف سداد ضرائب على مبالغ لم يتسلمه أبداً كتوزيعات أرباح، وحتى لو افترضنا أن توزيعات الأرباح يمكن دفعها على أساس أرباح تقديرية فمن أين سيأتي النقد لدفع مثل هذه الأرباح.

ب- أنه حتى في الظروف العادية فإن الربح الممكن توزيعه ليس هو الربح الخاضع للضريبة الذي يتم التوصل إليه بعد استبعاد بعض التكاليف إلخ....

ج- علاوة على ذلك ووفقاً لنظام ضريبة الدخل الجديد فإن ضريبة الاستقطاع تفرض على أساس الدفع لا على أساس "دفع تقديري" وفقاً للمادة (68/أ) من نظام ضريبة الدخل. وبناءً على ذلك فإن التزام ضريبة الاستقطاع يصبح مستحقاً عند دفع مبلغ لجهة غير مقيمة، وعليه لا يمكن فرض ضريبة استقطاع على "دفع تقديري" لمبلغ لم يدفع لأي شخص خارج المملكة.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة فرض ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية، في حين يتمسك المكلف بوجهة نظره في عدم فرض ضريبة استقطاع عليها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وحيث أن اللجنة في (البند الأول) من هذا القرار، أيدت المكلف في طلبه إلغاء الربط التقديري، فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في طلبها فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2008م حتى 2010م.

### البند الثالث: غرامة التأخير على فروقات ضريبة الدخل للأعوام من 2008م حتى 2010م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/3) بتأييد وجهة نظر الهيئة في فرض غرامة تأخير على فروقات ضريبة الدخل وتأييد وجهة نظر المكلف لسنوات الاعتراض.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بفرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية الناشئة عن احتساب ضريبة بمعدل (20%) على أساس أرباح جزافية، مبيناً أن الهيئة قامت بفرض الغرامة بموجب المادة (77) (أ) من نظام الضرائب، وهذه المادة والمادة (68) من اللائحة التنفيذية لا ينصان بعكس المادة: (67) (3) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أن غرامة التأخير يجب احتسابها من الموعد الأخير النظامي لتقديم الإقرار، إن السبب في عدم تضمين هذا الشرط في المادة (77) (أ) من النظام والمادة (68) من اللائحة التنفيذية واضح جداً، في أن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية لا يقصدان معاقبة المكلف على أي تأخير في إنهاء الربط النهائي وفي إجراءات الاعتراض لدى لجنة الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية ولدى ديوان المظالم ومن جانب آخر، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يرغبان عن قصد في معاقبة المكلف الذي لم يلتزم بالمتطلبات النظامية في تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد، ولذلك فإن الغرامة المستحقة عن عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد طبقاً للمادة (76) من الأنظمة والمادة (67) من اللائحة النظامية تنص بكل وضوح على أن الغرامة يجب احتسابها من التاريخ النظامي لتقديم

الإقرار الضريبي، كما ذكر بأن غرامة التأخير بموجب المادة: (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديدة للشركات والمادة (68) من اللوائح التنفيذية تصبح نافذة المفعول من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً بعد إكمال كل إجراءات الاعتراض، وأن نظام ضريبة الدخل الجديد الذي تم إعلانه في إبريل 2004م تحتوى على مادتين في النظام الضريبي (76) و(77) وثلاثة مواد في اللوائح التنفيذية (67) و(68) و(69) والتي تتعامل مع شروط غرامة التأخير في أنظمة ضريبة الدخل الجديدة للشركات واللوائح التنفيذية على التوالي، فالمادة (76) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (67) من اللائحة التنفيذية فقط يبحثان في الغرامة المطبقة من حالة العجز عن تقديم الإقرار الضريبي للدخل خلال المهلة النظامية المعتمدة، بينما المادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (68) من اللوائح التنفيذية فقط يبحثان في الغرامة المستحقة السداد عند تأخير سداد الضريبة المستحقة لذلك فإن الغرامات المشمولة في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (67) من اللائحة التنفيذية والمادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (68) من اللائحة التنفيذية تختلف تماماً في طبيعتها وقابلة للتطبيق في ظروف مختلفة تماماً، أما المادة 77 (ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (69) من اللائحة التنفيذية يبحثان في غرامة التهرب من السداد، ولذلك فهما ليسا وثيقا الصلة بالاعتراض، فالنظام النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان على المواعيد النهائية النظامية لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة طبقاً للإقرار، وفي حالة عدم تمكن المكلف من تقديم الإقرار الضريبي في موعده أو لم يتمكن من سداد الضريبة المستحقة طبقاً للإقرار في الموعد المحدد، يتم تطبيق غرامة تأخير طبقاً للمادة (76) من النظام والمادة (67) من اللائحة التنفيذية من تاريخ الموعد النهائي النظامي حسب ما هو موضح في المادة (67) (3) من اللائحة التنفيذية ومن ناحية أخرى، فإذا كانت الهيئة قد قامت بأي تعديل في الوعاء الزكوي في أثناء تقديم الربط النهائي، فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة للتعديل الذي أجرته المصلحة في الوعاء الزكوي لن تكون نهائية حتى يتم إكمال كل إجراءات الاعتراض، إن الضريبة الإضافية المستحقة للربط النهائي تكون مبنية فقط على فهم الهيئة وتفسيرها للنظام الضريبي واللائحة التنفيذية والتي هي خاضعة للمراجعة والموافقة من الهيئات المستقلة مثل لجنة الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية وديوان المظالم، لذلك فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان بوضوح على أنه في حالة الخلاف، يمكن للمكلف أن يعترض على ربط الهيئة، وأن لجان الاعتراض الضريبي وديوان المظالم هي فقط الجهات المخول لها أن تقرر في المبلغ النهائي للضريبة استناداً على دراستهم للقضية وتفسيرهم للنظام، ولذلك فإن الغرامة المستحقة طبقاً للمادة (77) (أ) والمادة (68) من اللوائح التنفيذية يجب احتسابها من تاريخ اكتمال إجراءات الاعتراض.

وأشار المكلف إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1333) لسنة 1435هـ الذي نص على "تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة تأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص"، وقرار اللجنة

الاستثنائية رقم (1355) لسنة 1435هـ الذي نص على "وفقاً لذلك فإن من رأي اللجنة أن غرامة التأخير يجب احتسابها على الفروقات الضريبية من تاريخ إصدار حكم نهائي، ولذلك يتوجب تأييد اعتراض المكلف في المطالبة باحتساب غرامة تأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن هذا البند من تاريخ إصدار حكم نهائي عليه وإلغاء الحكم الابتدائي الصادر في هذا الخصوص"، كما أشار إلى أن اللجان بما فيها اللجنة الاستثنائية، قامت بمراجعة تفصيلية لتطبيق غرامة تأخير وأيدت وجهة نظر المكلف بأنه في حالة وجود خلاف فني، لا يمكن أن تطبق غرامة تأخير لأن المكلف قد قام بتنفيذ التزاماته في الوقت المحدد لها، ومن تلك القرارات:

- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (29) لسنة 1433هـ بموجب نظام ضريبة الدخل الجديدة للشركات.
  - قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (12) لسنة 1430هـ بموجب نظام ضريبة الدخل الجديدة للشركات.
  - قرار اللجنة الاستثنائية رقم (639) لسنة 1427هـ.
  - قرار اللجنة الاستثنائية رقم (528) لسنة 1425هـ.
  - قرار اللجنة الاستثنائية رقم (449) لسنة 1424هـ.
  - قرار اللجنة الاستثنائية رقم (452) لسنة 1424هـ.
- وأضاف المكلف أن هناك خلاف فني حقيقي بينه وبين الهيئة وأنه في وجود مثل هذا الخلاف الفني فليس من المبرر فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية.
- وباطلاع ممثلي الهيئة ذكروا أنه تم فرض غرام التأخير استناداً إلى الفقرة (1) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) فقرة (1/هـ) من اللائحة التنفيذية للنظام.

### 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 التأخير في السداد على فروق ضريبة الدخل المحتسبة على أساس الربط التقديري، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في فرضها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث أن اللجنة في (البند الأول) من هذا القرار، أيدت المكلف في طلبه إلغاء الربط التقديري، فإن غرامة التأخير في السداد على فرق ضريبة الدخل تسقط لسقوط أصلها.

### البند الرابع: غرامة التأخير على فروقات الاستقطاع للأعوام من 2008م حتى 2010م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/3) بتأييد وجهة نظر المكلف عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع.

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكرت أنه تم فرض غرامات التأخير تطبيقاً لأحكام المادة (77/أ) من النظام الضريبي والفقرتين (1/هـ , 3) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام.

في حين ذكر المكلف أن الهيئة قامت بفرض الغرامة بموجب المادة (77) (أ) من نظام الضرائب، وهذه المادة والمادة (68) من اللائحة التنفيذية لا ينصان، بعكس المادة: (67) (3) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أن غرامة التأخير يجب احتسابها من الموعد الأخير النظامي لتقديم الإقرار، إن السبب في عدم تضمين هذا الشرط في المادة 77 (أ) من النظام والمادة (68) من اللائحة التنفيذية واضح جداً، في أن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية لا يقصدان معاقبة المكلف على أي تأخير في إنهاء الربط النهائي وفي إجراءات الاعتراض لدى لجنة الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية ولدى ديوان المظالم، ومن جانب آخر، فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يرغبان عن قصد في معاقبة المكلف الذي لم يلتزم بالمتطلبات النظامية في تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد، ولذلك فإن الغرامة المستحقة عن عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد طبقاً للمادة (76) من الأنظمة والمادة (67) من اللائحة النظامية تنص بكل وضوح على أن الغرامة يجب احتسابها من التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، كما ذكر بأن غرامة التأخير بموجب المادة: (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديدة للشركات والمادة (68) من اللوائح التنفيذية تصبح نافذة المفعول من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً بعد إكمال كل إجراءات الاعتراض، وأن نظام ضريبة الدخل الجديد الذي تم إعلانه في إبريل 2004م تحتوي على مادتين في النظام الضريبي (76) و(77) وثلاثة مواد في اللوائح التنفيذية (67) و(68) و(69) والتي تتعامل مع شروط غرامة التأخير في أنظمة ضريبة الدخل الجديدة للشركات واللوائح التنفيذية على التوالي، فالمادة (76) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (67) من اللائحة التنفيذية فقط يبحثان في الغرامة المطبقة من حالة العجز عن تقديم الإقرار الضريبي للدخل خلال المهلة النظامية المعتمدة، بينما المادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (68) من اللوائح التنفيذية فقط يبحثان في الغرامة المستحقة السداد عند تأخير سداد الضريبة المستحقة، لذلك فإن الغرامات المشمولة في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (67) من اللائحة التنفيذية والمادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (68) من اللائحة التنفيذية تختلف تماماً في طبيعتها وقابلة للتطبيق في ظروف مختلفة تماماً أما المادة (77) (ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (69) من اللائحة التنفيذية يبحثان في غرامة التهرب من السداد، ولذلك فهما ليسا وثيقا الصلة بالاعتراض، فالنظام النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان على المواعيد النهائية النظامية لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة طبقاً للإقرار، وفي حالة عدم تمكن المكلف من تقديم الإقرار الضريبي في موعده أو لم يتمكن من سداد الضريبة المستحقة طبقاً للإقرار في الموعد المحدد، يتم تطبيق غرامة تأخير طبقاً للمادة (76) من النظام والمادة (67) من اللائحة التنفيذية من تاريخ الموعد النهائي النظامي حسب ما هو موضح في المادة (67) (3) من اللائحة التنفيذية ومن ناحية أخرى، فإذا كانت الهيئة قد قامت بأي تعديل في الوعاء

الزكوي في أثناء تقديم الربط النهائي، فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة للتعديل الذي أجرته المصلحة في الوعاء الزكوي لن تكون نهائية حتى يتم إكمال كل إجراءات الاعتراض إن الضريبة الإضافية المستحقة للربط النهائي تكون مبنية فقط على فهم الهيئة وتفسيرها للنظام الضريبي واللائحة التنفيذية والتي هي خاضعة للمراجعة والموافقة من الهيئات المستقلة مثل لجنة الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية وديوان المظالم، لذلك فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان بوضوح على أنه في حالة الخلاف، يمكن للمكلف أن يعترض على ربط الهيئة، وأن لجان الاعتراض الضريبي وديوان المظالم هي فقط الجهات المخول لها أن تقرر في المبلغ النهائي للضريبة استناداً على دراستهم للقضية وتفسيرهم للنظام، ولذلك فإن الغرامة المستحقة طبقاً للمادة (77) (أ) والمادة (68) من اللوائح التنفيذية يجب احتسابها من تاريخ اكتمال إجراءات الاعتراض.

وأشار المكلف إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1333) لسنة 1435هـ الذي نص على "تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة تأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص"، وقرار اللجنة الاستئنافية رقم (1355) لسنة 1435هـ الذي نص على "وفقاً لذلك فإن من رأي اللجنة أن غرامة التأخير يجب احتسابها على الفروقات الضريبية من تاريخ إصدار حكم نهائي، ولذلك يتوجب تأييد اعتراض المكلف في المطالبة باحتساب غرامة تأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن هذا البند من تاريخ إصدار حكم نهائي عليه وإلغاء الحكم الابتدائي الصادر في هذا الخصوص"، كما أشار إلى أن اللجان بما فيها اللجنة الاستئنافية، قامت بمراجعة تفصيلية لتطبيق غرامة تأخير وأيدت وجهة نظر المكلف بأنه في حالة وجود خلاف فني، لا يمكن أن تطبق غرامة تأخير لأن المكلف قد قام بتنفيذ التزاماته في الوقت المحدد لها، ومن تلك القرارات:

- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (29) لسنة 1433هـ بموجب نظام ضريبة الدخل الجديدة للشركات.
  - قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (12) لسنة 1430هـ بموجب نظام ضريبة الدخل الجديدة للشركات.
  - قرار اللجنة الاستئنافية رقم (639) لسنة 1427هـ.
  - قرار اللجنة الاستئنافية رقم (528) لسنة 1425هـ.
  - قرار اللجنة الاستئنافية رقم (449) لسنة 1424هـ.
  - قرار اللجنة الاستئنافية رقم (452) لسنة 1424هـ.
- وأضاف المكلف أن هناك خلاف فني حقيقي بينه وبين الهيئة وأنه في وجود مثل هذا الخلاف الفني فليس من المبرر فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية.

**رأي اللجنة:**



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دُفوع ومُستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير في السداد على فروق ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في فرضها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث أن اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار، رفضت استئناف الهيئة في فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية، فإن غرامة التأخير في السداد تسقط لسقوط أصلها.

#### **القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

#### **أولاً: الناحية الشكلية.**

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة ومن المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (17) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

#### **ثانياً: الناحية الموضوعية.**

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه إلغاء الربط التقديري للأعوام من 2008م حتى 2010م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف الهيئة في طلبها احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية، وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير في السداد على فرق ضريبة الدخل لسقوط أصلها، وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

4- رفض استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة التأخير في السداد على فرق ضريبة الاستقطاع لسقوط أصلها، وفقاً للحثيات 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،،،**