

الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees



مدونة القرارات والمبادئ الزكوية والضريبية الصادرة عن اللجنة الاستئنافية الضريبية لعام 1436 هـ



مدخل

قامت الأمانة العامة للجان الضريبية بإعداد هذه المدونة، بعد تحليل أكثر من 1600 قرار قضائي أصدرتها اللجان الزكوية والضريبية خلال المدة الزمنية من العام 1436هـ إلى العام 1439هـ، وذلك بتحرير قرارات اللجان النهائية ومن ثم فهرستها موضوعياً. وتضمنت المدونة مبادئ استقر عليها قضاء اللجان. حيث أن (المبدأ) كما هو معلوم يستخدم للدلالة على القاعدة الكلية التي تكونت من عدد من الأحكام المتناظرة التي قاد مجموعها إلى تشكيل هذا (المبدأ). كما يطلق (المبدأ) أيضاً على مجرد الحكم القانوني، ولو لم يكن كلياً.

كما أن هذه المدونة تشكل وسيلة فعالة للجان المختصة، لتحقيق الاستقرار والاتساق في قراراتها. حيث يسهم الاستقرار والاتساق في تعزيز قدرة أعضاء اللجان والباحثين والمستشارين لدى الأمانة العامة على اختيار وتحديد الموقف القانوني الصحيح وعدم التباين في الدراسات والقرارات مع اتفاق الوقائع.

مع التنويه، بأن هذه المدونة لا تُعد رأياً ملزماً في الدعاوى المقيدة أو المعروضة لدى اللجان.



فهرس القرارات لعام 1436هـ





الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
3-1	1455	عدم سابقة الاعتراض أمام اللجنة / تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة.	الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.
12-4	1457	أرباح تقديرية / ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة / هدر حسابات.	أرباح / ربط / غرامة / هدر - ضريبة الدخل.
18-13	1458	فتح الربط الزكوي / تأييد قرار اللجنة الابتدائية بخصوص الناحية الشكلية.	الربط الزكوي / الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.
29-19	1460	ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
35-30	1461	تصحيح خطأ مادي / ربط معدل مقبول / هدر حسابات.	تصحيح / ربط / هدر - ضريبة الدخل.
43-36	1464	ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
50-44	1466	إلغاء الرفض الشكلي الصادر عن اللجنة الابتدائية، وإعادة القرار إليها.	الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.
64-51	1467	أجور عاملين / تعديل حسابات المكلف / غرامة عدم تقديم الإقرار / غرامة عدم سداد الضريبة.	أجور / تعديل حسابات / غرامة - ضريبة الدخل.
69-65	1468	أصول مستهلكة.	أصول - ضريبة الدخل.
83-70	1469	تعديل حسابات المكلف / تعويض إجازات / مصروفات ضيافة / مكافأة عاملين / مصروفات إعلانات.	تعديل حسابات / تعويض / مصروفات / مكافأة - ضريبة الدخل.
105-84	1470	أجور عاملين / أرباح تقديرية / ربط معدل مقبول / ربط معدل مرفوض / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	أجور / أرباح / ربط / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
107-106	1471	سحب الهيئة للاعتراض.	صرف النظر لانتهاء الخلاف - ضريبة الدخل.



الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
108-108	1472	سحب الهيئة للاعتراض.	صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.
111-110	1473	سحب الهيئة للاعتراض.	صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.
114-112	1474	تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة النظامية.	الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.
129-115	1475	أصول مستهلكة / دائنون تجاريون / قروض طويلة الأجل.	أصول / دائنون / قروض - زكاة.
139-130	1476	أجور عاملين / أجور عاملين مؤقتين / مكافأة عاملين.	أجور / مكافأة - الزكاة.
145-140	1477	ضريبة جهات غير مقيمة.	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.
150-146	1479	أرباح استثمار / استثمار شركات / استثمار طويل الأجل.	أرباح / استثمار - زكاة.
159-151	1480	ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة.	ربط / غرامة - ضريبة الدخل.
169-160	1481	ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة.	ربط / غرامة - ضريبة.
175-170	1482	تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة النظامية.	الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.
186-176	1483	أرباح تقديرية / ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة / هدر حسابات.	أرباح / ربط / غرامة / هدر - ضريبة الدخل.
198-187	1484	أرباح تقديرية.	أرباح - ضريبة الدخل.
207-199	1485	ضريبة منشأة دائمة / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة دخل / غرامة - ضريبة الدخل.
212-208	1487	خسائر مدورة (مرحلة - متراكمة)	خسائر - ضريبة الدخل.
223-213	1488	ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة / هدر حسابات.	ربط / غرامة / هدر - ضريبة الدخل.
235-224	1489	أرباح تقديرية / ضريبة أرباح تقديرية / غرامة عدم سداد ضريبة / فروق استيراد / هدر حسابات.	أرباح / ضريبة استقطاع / غرامة / فروق / هدر - ضريبة الدخل.



الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
237-236	1490	سحب المكلف للاعتراض.	صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.
255-238	1491	أرباح تقديرية / ضريبة جهات غير مقيمة / عمولة / مقبوضة / غرامة عدم سداد ضريبة / هدر حسابات.	أرباح / ضريبة استقطاع / عمولة / غرامة / هدر - ضريبة الدخل.
257-256	1493	سحب المكلف للاعتراض.	صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.
266-258	1495	أصول مستهلكة / إيرادات مخفضة / دفعات مقدمة / فروق استيراد.	أصول / إيرادات / دفعات / -زكاة. فروق
274-267	1496	أجور عاملين مؤقتين / ديون مستحقة للغير / قروض قصيرة الأجل.	أجور / ديون / قروض - الزكاة.
300-275	1497	إعفاء أرباح عقود / تعديل حسابات المكلف / تعويض إجازات / ديون معدومة / ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات تأمين / مقابل باطن الباطن.	إعفاء / تعديل حسابات / تعويض / ديون / ضريبة استقطاع / غرامة / مصروفات / مقابل - ضريبة الدخل.
320-013	1498	أرباح تقديرية / خسائر مدورة (مرحلة - متراكمة) / ضريبة أرباح تقديرية / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة / فروق تحويل عملة.	أرباح / خسائر / ضريبة استقطاع / غرامة / فروق - ضريبة الدخل.
327-321	1500	فروق استيراد.	فروق - زكاة.
337-328	1501	إيرادات مخفضة / غرامة عدم سداد ضريبة.	إيرادات / غرامة - ضريبة.
343-338	1502	استثمار طويل الأجل / حصة شريك متنقلة / رصيد جاري مدين.	استثمار / حصة شريك / رصيد - ضريبة الدخل - الزكاة.
363-344	1503	ضريبة جهات غير مقيمة.	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.
370-364	1504	ضريبة أرباح تقديرية / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.



الصفحة	القرار	الموضوع	المفتاح
372-371	1505	سحب المكلف للاعتراض.	صرف النظر لانتهاء الخلاف - ضريبة الدخل.
390-373	1506	ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة.	ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.
396-391	1507	ضريبة جهات غير مقيمة.	ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.



رقم القرار: 1455

سنة القرار: 1436

المفتاح

الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.

الموضوع

عدم سابقة الاعتراض أمام اللجنة / تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة.

المبدأ

- 1- تقديم المنشأة الاستئناف بعد انتهاء المهلة المحددة نظامياً، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.
- 2- قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/1/3هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (29) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/14 هـ كل من: و..... ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه بالرغم من إبلاغه بموعد الجلسة.

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 (29) لعام 1433 هـ بموجب الخطاب رقم (2/231) بتاريخ 1433/12/27 هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (35) بتاريخ 1434/3/3 هـ، وذكر المكلف في خطابه المؤرخ في 2013/1/15 م بأن سبب تأخره في تقديم الاستئناف يعود لتأخره في استلام هذا القرار من جهة ومن جهة أخرى عدم معرفته بمقر هذه اللجنة مما اضطره إلى تقديم الاستئناف إلى فرع المصلحة بالرياض حيث تم قيده لدى الفرع برقم (79) بتاريخ 1434/2/9 هـ فأعاد الفرع للمكلف لعدم الاختصاص، وقد طلبت اللجنة من المكلف بموجب الخطاب المؤرخ في 1435/12/22 هـ تقديم المستند الرسمي الذي يفيد تاريخ استلامه قرار اللجنة الابتدائية ومنحته مهلة انتهت بتاريخ 1436/1/2 هـ دون أن يقدم المكلف أي بيانات بهذا الخصوص، وحيث صدر قرار اللجنة الابتدائية بتاريخ 1433/12/27 هـ وتم قيد الاستئناف لدى هذه اللجنة بتاريخ 1434/3/3 هـ أي بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة للاستئناف بـ (30) يومًا.

وبرجوع اللجنة للمادة (26) من القرار الوزاري رقم (340) في 1370/7/1 هـ المعدلة بالقرار الوزاري رقم (480/3) في 1414/3/1 هـ والتي تنص على أن "لكل من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف الحق في استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في ميعاد لا يتجاوز (30) يومًا من تاريخ استلام القرار على أن يقوم المكلف قبل قبول استئنافه بسداد الضريبة المستحقة عليه طبقًا لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية نقدًا أو بتقديم ضمان بنكي بالشروط المنصوص عليها في هذه المادة" وبالرجوع إلى القرار الوزاري رقم (1413) بتاريخ 1416/6/12 هـ وتحديثًا الفقرة (خامسًا) منه التي تنص على أنه "يطبق على الاعتراضات التي يتقدم بها مكلفو الزكاة الشرعية ما يطبق على الاعتراضات التي يتقدم بها مكلفو الضريبة من إجراءات التي حددها القرار الوزاري رقم (340) بتاريخ 1370/7/1 هـ وما طرأ عليه من تعديلات".

وحيث إن تعليمات الزكاة الصادرة المشار إليها أعلاه اشترطت أن يتم استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في ميعاد لا يتجاوز ثلاثين يومًا من تاريخ استلام القرار؛ لذا فإن اللجنة بالأغلبية ترى رفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: رفض الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (29) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1457

سنة القرار: 1436

المفتاح

أرباح / ربط / غرامة / هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح تقديرية / ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة / هدر حسابات.

المبدأ

- 1- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
- 2- الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.
- 3- يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/1/10هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (16) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على الربط الضريبي للأعوام من 1427هـ حتى 1431هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/8هـ 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 بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (16) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/69/ص ج) بتاريخ 1433/6/14هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (184) بتاريخ 1433/8/11هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) رقم بتاريخ 1433/8/6هـ بمبلغ (3,266,210) 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:

بند: الربط التقديري وغرامة التأخير والتهرب.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة بحاسبة المكلف تقديرياً وفرض غرامة التأخير والتهرب للأعوام من 1427هـ حتى 1431هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية في وجهة نظرها أشارت بأن هناك تناقضاً واضحاً بين ما اشتملت عليه القوائم المالية للمكلف وما ورد في البيان المقدم منه وبما أن ما ورد في البيان يزيد على ما ورد في القوائم المالية التي قدمها المكلف ابتداءً إلى المصلحة وطالب بحاسبته ضريبياً على أساسها، فإن هذا يوضح أن القوائم المالية لم تكن مستخرجة من دفاتر دقيقة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف وطبقاً للفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف، ومنها: (ب) عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة يعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف، وفي هذا الخصوص أوردت المؤسسة ردها كما يلي:

إن البيانات التي قامت المؤسسة بتقديمها للمصلحة تتضمن إيرادات جميع العقود المنفذة بواسطتها، ولا يوجد فرق بين البيانات المقدمة والقوائم المالية، وعلى افتراض وجود فرق بين الإيرادات المبينة ضمن البيان الذي قدمته المؤسسة للمصلحة وبين القوائم المالية فإن هناك مبررات وأسباب نظامية لهذا الفرق وهذا لا يستدعي إهدار حسابات المؤسسة



لجميع السنوات ولكن كان ينبغي أن يتم فقط محاسبتها على الفرق الظاهر إن وجد فقط في حال عدم تمكن المؤسسة من تقديم أسباب وجود مثل هذا الفرق، كما إن استشهاد اللجنة الابتدائية بالفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية فقرة (ب) لا ينطبق على حالة المؤسسة نظرًا لأنها تمسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عملياتها، وأبدت المؤسسة استعدادها لتقديم جميع المستندات المؤيدة لاستئنافها عند حضور جلسة الاستئناف، ويرى المكلف أن الأساس في حساب الضريبة هو البيانات الحسابية المدققة التي يتم إعدادها ومراجعتها بواسطة محاسب قانوني مرخص له بالعمل في المملكة وعلى أساس معايير المحاسبة المالية الصادرة في المملكة، وذكر بأنه سبق لمراجعي حسابات المؤسسة أن صادقوا على دقة وصحة دفاتر المؤسسة وسجلاتها المحاسبية، وذكر أن المؤسسة تقوم بتسجيل إيراداتها ومصاريفها الإجمالية في الدفاتر المذكورة وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لذلك فإن الإيراد المصرح عنه من قبل المؤسسة، والمصادق عليه حسب الأصول من قبل المحاسب القانوني ينبغي قبوله من قبل المصلحة لأغراض احتساب الضريبة، وينبغي ألا يتم اللجوء إلى أي تقديرات أخرى في ظل وجود البيانات الحسابية المدققة، وقد أكد على ذلك القرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/6هـ حيث نص في الفقرتين (6) و (7) منه على ما يلي:

6- جميع الأفراد والشركات الذين يزاولون أعمالًا تجارية أو صناعية ملزمون بمسك دفاتر حسابية منظمة يبين فيها رأس المال وما دخل عليهم أو خرج منهم في كل ما يتعلق بالأعمال التي يمارسونها في خلال كل عام لتكون مرجعًا لتحقيق الزكاة المفروضة عليهم شرعًا.

7- تقدر الزكاة الشرعية على الذين لا يوجد لديهم حسابات يركن إليها ويعتمد عليها عن طريق تحديد أقيام البضائع والآلات والأدوات والمقتنيات والممتلكات التابعة للزكاة وذلك استنتاجًا من موجودات بكاملها في نهاية العام أو بصورة تقديرية لمن ليس لهم موجودات ظاهرة، "ويرى المكلف إن نص الفقرتين المذكورتين أعلاه أكدتا بما لا يدع مجالًا للشك بأن البيانات الحسابية المدققة يجب اعتبارها أساسًا ومرجعًا لاحتساب الزكاة والضريبة وأنه لا يتوجب احتساب الزكاة والضريبة على أساس تقديري إلا في حالة عدم وجود حسابات نظامية وهو مالا ينطبق على حالة المؤسسة حيث إنها تمسك دفاتر محاسبية منتظمة مصادق عليها محاسب قانوني معتمد، وذكر أن المصلحة في وجهة نظرها أشارت إلى عدة أمور منها على سبيل المثال بأن هناك تضارب في التصريح عن بعض العقود وعدم الإفصاح عن بعض العقود الأخرى وأن المؤسسة ليس لديها مصداقية في المستندات التي تقدمها للمصلحة وأنه لا يوجد لديها نظام محاسبي سوى برنامج (اكسل) قابل للتلاعب، وفي هذا الخصوص فإن المؤسسة تستغرب من وجهة نظر المصلحة حيث إنها لم تدع لها أي مجال لشرح وجهة نظرها أو الرد أو إعطائها مهلة ضمن الفحص الميداني، حيث طلبت المؤسسة ضمن خطاباتها وخطابات محاسبها القانوني تحديد موعد مرة أخرى لفحص ميداني لكي تقوم بإيفاء وشرح جميع متطلبات الفحص الميداني، ورفضت المصلحة الرد على المؤسسة، وقدم المكلف صورة من خطاب المحاسب القانوني



للمؤسسة والذي تم إرساله للمصلحة والذي يؤكد وجود توتر في العلاقة قد يكون أدى إلى اتخاذ المصلحة هذا الإجراء وإصدار حسابات المؤسسة، حيث أصدرت المصلحة ربطها رقم (6/7/2291) بتاريخ 1432/12/27هـ يتضمن مطالبة المؤسسة بسداد ضريبة وغرامة تأخير وغرامة إخفاء بمبلغ (3,266,210) ريال، ويرى المكلف أن ادعاء المصلحة بأن هناك تضارب في التصريح عن بعض العقود وعدم الإفصاح عن بعض العقود هو افتراض لم تؤيده المصلحة بأي مستندات، كما أنه افتراض مبني على بيانات غير محاسبية لا تعلم المؤسسة مصدرها، وذكر المكلف أن اللجنة الابتدائية قد أيدت المصلحة في حساب غرامة تأخير وتهرب على فروقات الضريبة الناتجة عن إصدار حسابات المؤسسة، وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بما يلي:

أنه طبقاً للفقرة (الثالثة) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة (الحادية والسبعين) من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وطبقاً للفقرة (الثانية) من المادة (71) المشار إليها أعلاه، تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية: (موافقة المكلف على الربط، مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره، انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة، صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم) وكما هو مبين أعلاه فإن نقطة الخلاف مع المصلحة ناتجة عن اختلاف في وجهات النظر وليس اختلاف ناتج عن عدم تطبيق مواد واضحة في النظام الضريبي، لذلك فإن الفروقات الناتجة من اختلاف وجهات النظر لا تخضع لأي غرامات وهو ما تم تأكيده في قرارات اللجان الابتدائية والاستئنافية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه عند دراسة ملف المكلف وإقراراته الضريبية وحساباته تبين للمصلحة وجود بعض الملاحظات على الحسابات تحتاج للمناقشة والاستفسار عنها وقد تم مخاطبة المكلف بواسطة محاسبه القانوني بعدة خطابات آخرها الخطاب رقم (6/7/1101) بتاريخ 1432/6/7هـ إلا أنه لم يتجاوب ولذلك قام فرع المصلحة بالمدينة المنورة بزيارة المكلف لإجراء الفحص الميداني وقد اتضح خلال تلك الزيارة عدم قيام المكلف بالإفصاح عن كامل العقود التي حصل عليها حيث تبين لفريق الفحص الميداني أن لديه عقد مع شركة ج التي يشارك فيها صاحب المؤسسة بنسبة 80% قيمته (8,745,000) ريال لم يفصح عنه ولم يتم إدراج قيمته في بيانات العقود المرفقة بالإقرار الضريبي، كما تبين أن هناك تضارباً في التصريح عن العقود التي حصل عليها المكلف حيث قدم بيان يحدد فيه العقود التي تمت خلال الأعوام من عام 1426هـ إلى عام 1431هـ ثم قدم بيان آخر يفيد بأن بعض هذه العقود لم تنفذ من قبل المؤسسة وبناءً على ما سبق وطبقاً للمادة (63) فقرة (ب) من النظام الضريبي، والمادة (16) فقرة (3) والمادة (63) فقرة (ب) من اللائحة التنفيذية، قامت المصلحة بإصدار حسابات المكلف وربط الضريبة



عليه بطريقة التقدير وذلك وفق ما جاء بتقرير الفحص الميداني الذي يتضح منه عدم تعاون المكلف مع المصلحة وأنه ليس لديه مصداقية في المعلومات و المستندات التي يقدمها للمصلحة بالإضافة إلى أنه لا توجد لديه الدفاتر المحاسبية النظامية وأن تسجيل معاملاته المحاسبية تتم من خلال برنامج (أكسل) وهو برنامج قابل للتغيير ولا يوجد لديه نظام محاسبي معتمد (حسب الإقرار المقدم منه) كما أنه لم يقدم صور من العقود المبرمة مع الجهات المتعاقد معها حيث أفاد المفوض عن المكلف والمدير المالي للمؤسسة بعدم تحرير عقود مع تلك الجهات على الرغم من كبر حجم نشاط المؤسسة وضخامة قيمة تلك العقود، هذا بالإضافة إلى عدم تجاوب المكلف أو المحاسب القانوني مع المصلحة في تقديم البيانات والمستندات المطلوبة رغم إهمالهم بالرد مدة كافية لتقديمها وامتناع المفوض عن المكلف بالرد على استفسارات المصلحة وكذلك امتناعه عن التوقيع على محضر الفحص، كما ذكرت المصلحة بأن اللجنة الابتدائية أثناء جلسة الاستماع والمناقشة وجهت لممثل المكلف سؤالاً مفاده بأن محضر الفحص الميداني أفاد بأن المكلف لم يتجاوب مع فريق الفحص بتزويده بالمستندات اللازمة واطلاعه على السجلات والعقود التي تم إبرامها وامتناع الشخص المفوض/.....، عن التوقيع على محضر الفحص فكانت إجابته بأن فريق الفحص حضر ولم يكن صاحب المؤسسة ولا المحاسب المسؤول عن الأعمال المحاسبية موجوداً، وقد كان رد ممثلي المصلحة الحاضرين أمام اللجنة الابتدائية كما هو مدون في القرار الابتدائي كما يلي (أن صاحب المؤسسة بموجب الخطاب المؤرخ بتاريخ 2011/5/4م قام بتفويض ...، المدير المالي للمؤسسة بالرد على جميع الاستفسارات مع تقديم جميع المستندات اللازمة لأغراض الفحص الميداني وبالتالي فإن حضور ممثلي المصلحة للفحص الميداني تم بحضور المفوض من المؤسسة، ولا صحة لما ذكره ممثل المكلف من عدم وجود صاحب المؤسسة أو المحاسب، وقدم ممثلو المصلحة صورة من خطاب التفويض للجنة الابتدائية، وبعد أن تم اطلاع ممثل المكلف على صورة التفويض رد بأنه سوف يرجع إلى موكله للتحقق من صحة هذا التفويض وقد طلب المكلف مهلة للتأكد ولإبداء رأيه حول التفويض الذي قدمته المصلحة إلى اللجنة الابتدائية، ولم ترى اللجنة الابتدائية أن هناك ضرورة لمنح ممثل المكلف هذه المهلة لأن هذا التفويض بتوقيع صاحب المؤسسة وختم المؤسسة ولأنه مطابق لتوقيعات أخرى موجودة مقدمة من المكلف إلى المصلحة) وقدم ممثلو المصلحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بناءً على طلب هذه اللجنة صورة من محاضر وتقارير الفحص الميداني وكذلك صورة من القوائم المالية والإقرارات الضريبية للأعوام محل الاستئناف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد حساباته وإقراراته المقدمة والربط بموجبها وعدم إجراء الربط عليه بالأسلوب



التقديري، في حين تتمسك المصلحة بإجراء الربط بالأسلوب التقديري للسنوات محل الاستئناف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين ترى اللجنة أن الأمر يستلزم معرفة ما إذا كانت الأسباب التي اعتبرتھا المصلحة مبررًا لإهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بأسلوب تقديري متفقة مع أحكام نظام ضريبة الدخل أم أنه اجتهد ليس له ما يدعمه من النظام، وهل الأسباب التي ساقته المصلحة تعد من الأسباب المقبولة أم لا؟

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل تنص على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللدخول من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقًا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في موعده النظامي.....

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة التي تنص على أنه "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 لم يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقًا لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة".

د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقًا لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.



كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار، يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروفات 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، وتبين أيضاً أن الفقرة (9) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يجوز للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية والمادية خلال (10) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناءً على طلب المكلف، أو إذا تم اكتشافه من المصلحة أو من الجهات الرقابية وحددت هذه الفقرة المقصود بالأخطاء الحسابية والمادية بأنها الأخطاء الناتجة عن (الجمع، الطرح، الضرب، القسمة) أو الناتجة عن وضع رقم خطأ مكان الرقم الصحيح، أو ما شابه ذلك) كما أن الفقرة (10) من المادة (59) تنص على أنه يجوز للمصلحة تصحيح الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناءً على طلب المكلف، أو إذا تم اكتشاف الخطأ من المصلحة أو من الجهات الرقابية) كما نصت المادة (77) من نظام ضريبة الدخل على (أ - إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

ب- علاوة على الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمائة (25%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وعلى الأخص في الحالات الآتية:

- 1- تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
- 2- تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.
- 3- تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
- 4- عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.
- 5- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص.

كما نصت الفقرة (3) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على (3- لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض... وغرامة التأخير متى توفرت مبررات فرضها). وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما فيها القوائم المالية



والإقرارات الضريبية للأعوام من 1426هـ حتى 1431هـ واطلاعتها على تقرير ومحضر الفحص الميداني المؤرخ في 1432/6/4هـ وفي 1432/6/5هـ وكذلك اطلاعتها على دفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام للأعوام المذكورة المقدمة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة اتضح للجنة أن المكلف وكما هو مبين في محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في 1432/6/4هـ لم يقدم لفريق الفحص الميداني المكلف من قبل المصلحة الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية التي قدمت لهذه اللجنة أثناء الجلسة، كما أنه لم يقدم المستندات المؤيدة للإيرادات والعقود القائمة والمنفذة ، وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري، وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير المصلحة، والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى احتساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث إن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفقرية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنداً نظامياً للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس، ومن حيث المنطق فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محلياً. وبما أن الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية والأستاذ العام بغض النظر عن نظاميتها من عدمه) التي قدمها المكلف لهذه اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/8هـ كان من المفترض أن يقدمها المكلف لفريق الفحص في حينه وليس بعد فترة من الفحص الميداني بما يعطي انطباعاً بأنها لم تكن موجودة في ذلك الوقت وتم إعدادها لاحقاً، لذا وفي ظل غياب الدفاتر المحاسبية النظامية والمستندات المؤيدة أثناء عملية الفحص وصلت اللجنة إلى قناعة بعدم اكتمال الدورة المستندية والمحاسبية للتسجيل في الدفاتر التي تتطلبها معايير المحاسبة السعودية ونظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه وتمشيًا مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المشار إليها بعالية ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به بمحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري واحتساب الضريبة وما يترتب عليها من غرامات للأعوام من 1427هـ حتى 1431هـ.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (16) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بمحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري واحتساب الضريبة وما يترتب عليها من غرامات للأعوام من 1427هـ حتى 1431هـ.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1458

سنة القرار: 1436

المفتاح

الربط الزكوي / الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.

الموضوع

فتح الربط الزكوي / تأييد قرار اللجنة الابتدائية بخصوص الناحية الشكلية.

المبدأ

رفع الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية بعد المهلة النظامية يؤدي إلى رفضه شكلاً، ولا يقبل اعتراض المنشأة هذا الرفض أمام الاستئناف.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/1/10هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (29) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2003م و2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/12/20هـ كل من: و و كما مثل المكلف و و و

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 الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (29) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (33/1/74) بتاريخ 1433/11/23هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (315) بتاريخ 1433/12/21هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم بتاريخ 1433/12/7هـ بمبلغ (24,545,025) 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:

بند الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولاً) بعدم قبول الاعتراض من الناحية الشكلية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يوافق على قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- قامت الشركة بتاريخ 1430/1/24هـ أي قبل صدور الربط الزكوي بإرسال خطاب للمصلحة فوضت بموجبه السادة/..... لتمثيلها أمام المصلحة فيما يتعلق بأمورها الزكوية والضريبية واستلام جميع المراسلات الصادرة من المصلحة نيابة عن الشركة.

2- أصدرت المصلحة الربط الزكوي لعامي 2003م و2004م بموجب خطابها رقم (12/4492) بتاريخ 1431/8/8هـ، وتم توجيهه عن طريق الخطأ للمحاسب القانوني السابق للشركة السادة/.....، علماً بأن المصلحة أرسلت في نفس اليوم الذي أصدرت فيه الربط الزكوي محل الاستئناف خطاباً آخر برقم (12/4491) بتاريخ 1431/8/8هـ بشأن مناقشة حسابات العام 2008م موجه للسادة/.....

3- تم استلام خطاب الربط الزكوي عن طريق السادة/..... بتاريخ 1431/8/16هـ، والذي قام بتاريخ 1431/8/21هـ بإرسال بريد الكتروني للشركة مرفق به صورة الربط الزكوي.

4- قامت الشركة بتقديم مذكرة الاعتراض على الربط الزكوي بموجب الخطاب رقم (010-678-01000) بتاريخ 1431/10/19هـ، واستلمته المصلحة بتاريخ 1431/10/20هـ وذلك خلال المدة النظامية والمحددة (60) يوم من تاريخ استلام الشركة للربط الزكوي.



5- تم إحالة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية التي أصدرت قرارها بعدم قبول الاعتراض من الناحية الشكلية.

6- لم تشر اللجنة الابتدائية في قرارها إلى المذكرة التي تضمنت مبررات وجهة للتأخير الطفيف الذي حدث في تقديم الاعتراض على ربط المصلحة والتي يمكن تلخيصها في الآتي:

أ- أنه شركة كبيرة متعددة الأقسام والإدارات والفروع، حيث أنه يتم تسليم الخطابات في إدارات أخرى غير الإدارات المعنية، مثلما حدث في حالة خطاب اللجنة الابتدائية الخاص بتحديد موعد جلسة الاعتراض حيث تم تسليم الخطاب في إدارة أخرى، وتم استلامه بواسطة الإدارة المالية (الإدارة المختصة) قبل يوم واحد من تاريخ الجلسة، كما أن حدوث تأخير في تقديم الاعتراض لثلاثة أو أربعة أيام ينبغي ألا يكون سبباً لرفضه ومطالبة الشركة بسداد فروقات زكوية لا تستند إلى قاعدة شرعية.

ب- أن نهاية المهلة النظامية لتقديم الاعتراض قد صادفت نهاية شهر رمضان وبداية شهر شوال، وهي فترة إجازة رسمية تتجاوز الأسبوعين يقوم خلالها غالبية الموظفين بالسفر داخل وخارج المملكة، كما أن خطاب الربط المرسل من المصلحة لم يتم تسليمه للشركة مباشرة، بل تم تسليمه لمراجع الحسابات السابق للشركة، وقد تسبب ذلك في التأخير الطفيف الذي حدث في تقديم الاعتراض للمصلحة.

2- أن الزكاة ركن من أركان الإسلام والتي يجب ألا تجبي إلا على الوجه الصحيح لها، ولا يبرر خطأ المكلف في تقديم اعتراضه على ربط المصلحة بعد انتهاء المهلة النظامية إلى عدم قبول اعتراضه ومطالبته بسداد فروقات زكوية بنيت على أسس تحسب غير صحيحة شرعاً، وقد أعطى القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22 هـ لجنة الاعتراض الابتدائية أحقية النظر في الاعتراض المحال إليها بعد انقضاء المدة النظامية في حال توفر مبررات مقبولة حالت دون تقديم الاعتراض ضمن الفترة النظامية المحددة.

3- أعطى القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19 هـ المصلحة الحق في فتح الربوط النهائية دون التقيد بمدة محددة، حيث تضمن البند (رابعاً) منه على أنه (يعتبر تحديد النطاق الزمني لحق المصلحة في إعادة فتح الربط الزكوي النهائي وفقاً للضوابط المذكورة أعلاه قيداً لحق المصلحة في الرجوع على المكلف الزكوي فقط ولا يمس مطلقاً الفرض الشرعي الواجب على المكلف بإخراج الزكاة كاملة والذي لا يسقط عنه بمرور الزمن حتى في الحالات التي لا يحق للمصلحة فيها إعادة فتح الربط الزكوي، وعليه فإنه في الحالات التي يسقط فيها حق المصلحة بالرجوع على المكلف لمرور الوقت المحدد ويظهر للمصلحة وجود ربط زكوي إضافي مترتب على المكلف، فإن على المصلحة إخطاره بالمستحقات الزكوية الإضافية)، ونرى أن ما ورد في القرار الوزاري أعلاه ينطبق أيضاً في الحالات التي لا يتم فيها تحسب الزكاة الشرعية المستحقة على المكلف بصورة صحيحة.



على ضوء ما تقدم يتضح أن المصلحة لم تقم بتوجيه الربط الزكوي للشركة، وإنما للمحاسب القانوني السابق غير المفوض، ومن ثم يعد خطاب الربط قد تم تسليمه لغير ذي صفة، كما يتضح أن الشركة استلمت خطاب الربط الزكوي فعلياً بتاريخ 1431/8/21هـ، عليه يطلب المكلف قبول اعتراضه على الربط الزكوي لعامي 2003م و2004م من الناحية الشكلية.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1435/12/20هـ ورد فيها أن المصلحة أجرت الربط الزكوي على المكلف بموجب خطابها رقم (12/4492) بتاريخ 1431/8/8هـ، وتم تسليمه إلى البريد السعودي بتاريخ 1431/8/13هـ، وتم استلامه من قبل المحاسب القانوني للمكلف السادة/..... بتاريخ 1431/8/16هـ طبقاً لما أفاد به البريد السعودي بموجب خطابه رقم (10866) بتاريخ 1431/11/12هـ، واعتراض المكلف بتاريخ 1431/10/20هـ، أي بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة بستين يوماً طبقاً للقرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ.

أما ما ذكره المكلف من أنه قام بتاريخ 1430/1/24هـ أي قبل صدور الربط الزكوي بإرسال خطاب للمصلحة فوض بموجبه السادة/..... لتمثيلها أمام المصلحة، وأن توجيه الربط للسادة/..... كان خطأ من المصلحة، فيرد عليه بأن التفويض الصادر للسادة/..... بموجب خطاب المكلف رقم (09-52-01000) بتاريخ 1430/1/24هـ ينص على (...لتمثيل الشركة أمام المصلحة في كل ما يتعلق بأمورها الزكوية والضريبية للعام المنتهي في 2008/12/31م، بما في ذلك...الخ) وهو واضح في أنه تفويض خاص بعام 2008م فقط وبكل ما يخص هذا العام بما فيها المراسلات الخاصة والشهادات والربوط...الخ، ولا يمكن الاحتجاج به كسبب في اعتبار أن توجيه الربط للسادة/..... توجيهاً لغير ذي صفة، حيث أنه هو المفوض أمام المصلحة فيما يخص أعوام الاعتراض (2003م و2004م) ولم يتم إلغاء تفويضه في تمثيل المكلف عن العامين، وقد وجهت له المصلحة خطاب الربط لعامي الاعتراض في 1431/8/8هـ لأنه من يحمل صفة التمثيل للعامين، كما وجهت المصلحة خطاباً في نفس اليوم أي في 1431/8/8هـ للسادة/..... لمناقشة حسابات عام 2008م لأنه من يحمل صفة التمثيل للعام.

عليه فإن تفويض السادة/..... خاص ومفيد بعام محدد (2008م)، وهو بعد عامي الاعتراض (2003م و2004م) ولم يكن تفويضاً مطلقاً، وينص على إلغاء تفويض من سواه باعتباره المفوض الوحيد لتمثيل الشركة أمام المصلحة، ولا عبرة في هذه الحالة بتاريخ تبليغ المصلحة بهذا التفويض سواء كان قبل أو بعد الربط لأي أعوام أخرى، وهي نقطة قانونية واضحة لا تخفى على المحاسبين القانونيين في تعاملاتهم الدائمة مع المصلحة، ولا تخفى كذلك على الشركة التي قصرت تفويضها للسادة/..... على عام 2008م فقط.



أما ما ذكره المكلف من أنه شركة كبيرة متعددة الأقسام والإدارات والفروع ، حيث أنه يتم تسليم الخطابات في إدارات أخرى غير الإدارات المعنية مثلما حدث في حالة خطاب اللجنة الابتدائية الخاص بتحديد موعد جلسة الاعتراض حيث تم تسليم الخطاب في إدارة أخرى ، وتم استلامه بواسطة الإدارة المالية (الإدارة المختصة) قبل يوم واحد من تاريخ الجلسة... ، فإن هذا ليس سبباً أو مبرراً في عدم تقديم الاعتراض في الموعد النظامي ، ولو فرض جدلاً بأنه يحق لأي مكلف النظر في اعتراضه بعد المدة النظامية بدون تقديم مبررات مقبولة لأصبح هناك هدراً في الجهد والوقت وتأخير تقديم الزكاة لمستحقيها.

وطالما أن تفويض السادة/..... ساريًا عن عامي الاعتراض، لذا فإن الربط يكون قد وجه لذي صفة، ومن ثم ترى المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف على الربط الزكوي لعامي 2003م و2004م من الناحية الشكلية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول اعتراضه على الربط الزكوي لعامي 2003م و2004م من الناحية الشكلية، في حين ترى المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف على الربط الزكوي من الناحية الشكلية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها الربط الزكوي وخطاب الاعتراض وخطاب مدير عام البريد الرسمي اتضح أن المصلحة أصدرت الربط الزكوي لعامي 2003م و2004م بموجب الخطاب رقم (12/4492) بتاريخ 1431/8/8هـ، كما اتضح من خطاب مدير عام البريد الرسمي أن المكلف استلم خطاب الربط بتاريخ 1431/8/16هـ، كما قدم المكلف اعتراضه على الربط بموجب خطابه المقيّد لدى المصلحة برقم (1431/16/28832) بتاريخ 1431/10/20هـ.

وحيث ثبت للجنة أن المكلف استلم خطاب الربط بتاريخ 1431/8/16هـ ولم يعترض عليه إلا بتاريخ 1431/10/20هـ ، أي أن المكلف قدم اعتراضه بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة (60) يومًا للاعتراض على الربط الزكوي مخالفًا بذلك الفقرة (أولاً) من القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ التي تنص على أنه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعه يحق له أن يعترض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعرته خلال مدة (60) يومًا بدءًا من اليوم التالي لوصول الإشعار إليه...) وحيث أن اللجنة الابتدائية لم تقتنع بما



قدمه المكلف من مبررات، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الربط الزكوي لعامي 2003م و2004م من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (29) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الربط الزكوي لعامي 2003م و2004م من الناحية الشكلية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1460

سنة القرار: 1436

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- تقديم خدمات فنية عن بعد للمنشأة عبر وسائل الاتصال الحديثة يعد في حكم ممارسة النشاط في المملكة وفقاً للمادة 13 من نظام ضريبة الدخل، ويترتب عليه خضوع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع.
- 2- وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المنشأة والهيئة حول فرض الضريبة ذاتها، يترتب عليه عدم جواز فرض غرامة تأخير على عدم سداد تلك الضريبة، ومخالفة الهيئة لذلك يؤدي إلى إلغاء قرارها بفرض غرامة التأخير.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/1/17هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (23) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2002م حتى 2004م .



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/21 هـ كل من:و.....و..... كما مثل المكلف كل من:و.....وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة ومن المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1434 هـ بموجب الخطاب رقم (2/78) بتاريخ 1434/7/10 هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة برقم (180) بتاريخ 1434/7/25 هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيده لدى اللجنة برقم (190) بتاريخ 1434/8/8 هـ، وقدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ز) برقم بتاريخ 1430/9/23 هـ بمبلغ (2,861,329) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة جهات غير مقيمة للأعوام من 2002م حتى 2004م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على ضريبة الأرباح التقديرية على الخدمات المنفذة بأكملها خارج المملكة للحثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يقدم خدمات إلى (ب) (ج)، وهذه الخدمات متخصصة بطبيعتها، ويتوجب أن تحصل الشركة على مساندة مستمرة في مجال الأبحاث والهندسة لتتمكن من تقديم خدمات ومواكبة مستجداتها، وتطبق مراكز الأبحاث والهندسة الواقعة في النرويج والمملكة المتحدة والولايات المتحدة برامج شاملة ومستمرة لتطوير الأبحاث والهندسة والمنتجات والخدمات وذلك فيما يتعلق بتأدية الخدمات والخدمات المتعلقة بها، بناءً على ذلك، وفي ضوء إمكانياتها البحثية والهندسية الشاملة فإن مراكز الأبحاث والهندسة المذكورة أعلاه مسئولة عن تقديم خدمات مساندة متخصصة في مجال الأبحاث والهندسة إلى العديد من الشركات التي تزاوّل تقديم الخدمات والخدمات المتعلقة بها في العديد من دول العالم، وبما أن الشركة تقوم أيضًا بتقديم الخدمات والخدمات المتعلقة بها إلى (ب) (ج)، لذا فإنها بحاجة إلى المساندة المستمرة في مجال الأبحاث والهندسة من مراكز الأبحاث والهندسة المذكورة أعلاه من أجل تقديم خدمات متطورة باستخدام أحدث التقنيات والأساليب إلى عملائها في المملكة، وفي ضوء الحاجة الملحة لهذه المساندة الحيوية قامت الشركة بتوقيع اتفاقيتين لخدمات مساندة الأبحاث والهندسة تم الاتفاق



بموجبهما على تقديم المساندة في مجال الأبحاث والهندسة للشركة من خلال مراكز الأبحاث والهندسة المذكورة أعلاه والكائنة خارج المملكة.

وقد حسبت المصلحة ضريبة أرباح تقديرية بنسبة 20% على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2002م إلى 2004م وتفاصيلها كالتالي:

أ- المبالغ المدفوعة إلى شركة (ع) (التي كانت تدعى سابقاً (د) مقابل خدمات مساندة الأبحاث والهندسة التي نفذت بأكملها خارج المملكة خلال الأعوام 2002م و2003م و2004م بمبلغ (15,149,205) ريالاً و (14,500,057) ريال و (752,752) ريال على التوالي.

ب- المبالغ المدفوعة إلى (هـ) مقابل خدمات المساندة الفنية التي نفذت بأكملها خارج المملكة خلال الأعوام 2002م و2003م و2004م بمبلغ (3,656,250) ريال و (4,346,990) ريال و (4,532,806) ريالاً على التوالي.

وأضاف المكلف أنه طبقاً للاتفاقية الموقعة مع شركة (ع) فإن الخدمات نفذت أكملها خارج المملكة، وتنص مقدمة الاتفاقية على ما يلي حيث إن كل من:

أ- مجموعة (هـ) بالاشتراك مع ... برنامجاً مكثفًا ومستمرًا للأبحاث والهندسة وتطوير المنتجات والخدمات وتنفذه في مراكز الأبحاث والهندسة المتخصصة التابعة لها في ألمانيا والنرويج والمملكة المتحدة والولايات المتحدة يتعلق بتنفيذ خدمات والخدمات المتصلة بها تعرف باسم خدمات (هـ) وقد نتج عن هذا البرنامج في الماضي، وسينتج عنه في المستقبل، تطوير دائم وكبير في نطاق خدمات (هـ) والطرق والأساليب المستخدمة في تنفيذها. ب-

ج- ... ترغب في منح (ط) كل حق الحصول على نتائج الأبحاث والهندسة الخاصة بها والسماح لها باستخدام تلك النتائج لمصلحة أعمالها التجارية داخل المنطقة وفق الأحكام والشروط المدرجة أدناه.

ويلاحظ مما تقدم أن الغرض من الاتفاقية تمكين الشركة من الاستفادة من البرنامج الشامل والمستمر للأبحاث والهندسة وتطوير المنتجات والخدمات والمنفذ في المراكز المتخصصة في الخارج لاستعمال تلك النتائج لصالح عملياتها التجارية في المملكة، ولا يتعين على شركة (ع) تقديم أي خدمات إلى الشركة داخل المملكة.

كما تنص الفقرة (2) من الاتفاقية على: في مقابل الرسم المعني:

أ- تمنح (ز) كل حق الحصول على جميع مصالحها الثابتة في النتائج التي تتوصل إليها مراكز أبحاث (هـ) المختلفة خارج المنطقة طوال مدة هذه الاتفاقية.



ب- تمنح (ز) كل الحق الحصري في استخدام النتائج التي تتوصل إليها مرافق الأبحاث خارج المنطقة بغرض تزويد عملائها في المنطقة بخدمات (هـ) طول مدة هذه الاتفاقية.

واستنادًا إلى نطاق الخدمات المبين في الاتفاقية على النحو المذكور أعلاه حصلت الشركة على حق الحصول على نتائج مراكز الأبحاث والهندسة الكائنة في الخارج، وعلى حق استخدام تلك النتائج لأغراض تقديم خدمات (هـ)..... إلى عملائها في المملكة، ونطاق الخدمات المذكور أعلاه لا يتطلب من شركة (أ) تقديم أي خدمات داخل المملكة، كما أن طبيعة ونطاق الاتفاقية لا يتطلبان تنفيذ أي خدمات داخل المملكة لأن جميع الخدمات أدت في مراكز الأبحاث الكائنة خارج المملكة.

وقد عرفت الفقرة (1) من الاتفاقية العبارات "خدمات (هـ)....." بما يلي: (يكون لكل من الكلمات والعبارات المدرجة فيما يلي المعنى المبين مقابلها عند ورودها في هذه الاتفاقية ما لم يدل الموضوع أو السياق على معنى مختلف: تعني عبارة "خدمات (هـ)....." الخدمات التي تشمل الحصول على البيانات الأراضية وخدمات تجهيز البيانات باستخدام أحدث التكنولوجيا التي طورتها مراكز أبحاث (هـ) وأكثرها تقدمًا، تعني كلمة "منطقة" المملكة العربية السعودية ومياهها الإقليمية).

وتعرف الفقرة المذكورة أعلاه بشكل واضح "خدمات (هـ)....." والتي يتم تقديمها باستخدام التكنولوجيا التي يتم تطويرها في مراكز الأبحاث، ويتم تقديم هذه الخدمات من قبل الشركة إلى العملاء في المملكة، ولم تكن شركة (ع)، (ج) معنية بتنفيذ أي خدمات في المملكة، وقد التبس الأمر على المصلحة بالنسبة لتعريف "خدمات (هـ)....." كما وردت في الاتفاقية، أن "خدمات (هـ)....." كما تم تعريفها في الاتفاقية يتم تقديمها إلى (ب) (ج)، وعند تقديم هذه الخدمات في المملكة ستستخدم الشركة التقنيات (أي نتائج النشاطات المنفذة في مراكز الأبحاث الكائنة في الخارج) التي يتم تطويرها من قبل شركة (ع)، (ج) خارج المملكة، ولم تقم شركة (ع)، (ج) بتقديم أو تنفيذ أي من "خدمات (هـ)....." في المملكة، وقد كانت شركة (ع)، (ج) تراول نشاطات الأبحاث المتعلقة بخدمات (هـ)..... وتم تنفيذ جميع نشاطات الأبحاث خارج المملكة في مراكز الأبحاث.

أما استناد المصلحة إلى محضر الفحص الميداني الصفحتين (12 و13) عندما أفادت بأن ممثل الشركة ذكر بأن جزء من الخدمات قد تم تنفيذه داخل المملكة، فهو غير صحيح حيث إن إجابات الشركة الواردة في محضر الفحص الميداني كالتالي:

(أ) رداً على سؤال المصلحة أفاد الحاضرون أن الشركة قدمت التقارير والمعلومات بواسطة البريد أو البريد الإلكتروني أو الهاتف وبنفس الطريقة التي تم فيها تقديم النصح أو المشورة أو الرأي من قبل مقدم الخدمة.

(ب) رداً على سؤال المصلحة أفاد الحاضرون أن الشركة تراول نشاط باستخدام الطريقة الاهتزازية على أساس خرائط مقدمة من (ب) وكانت البيانات والمعلومات ترسل إلى مراكز الأبحاث (الكائنة في الخارج) للدراسة وإصدار الرأي الفني بشأنها.



ويتضح من رد الحاضرين أن البيانات التي جمعتها الشركة في المملكة على أساس فرائط أرامكو قد أرسلت إلى مراكز الأبحاث الكائنة خارج المملكة لأغراض الدراسة والتقييم، وبناءً على ذلك فإن موضوع تأدية الخدمات داخل المملكة من قبل شركة (ع) (ح) هو أمر غير وارد.

وأضاف المكلف أنه طبقاً للاتفاقية الموقعة مع شركة (هـ) فإن الأخيرة مسؤولة عن تقديم المساندة المتخصصة في المجالات الفنية والتشغيلية للعديد من شركات ... العاملة في خدمات في بلدان متعددة تشمل المملكة، ومن أجل تقديم هذه المساندة الحيوية قامت شركة (هـ) بتوظيف خبراء متخصصين على أساس دوام كامل في مكتبها في دبي لتقديم هذه المساندة الفنية والتشغيلية المتخصصة إلى العديد من البلدان بما فيها المملكة، وأن توظيف هؤلاء الخبراء محلياً لكل عملية هو أمر باهظ التكلفة، في حين أن دورهم حيوي جداً لنشاط الشركة الرئيس وضروري للوفاء بالتزامات الشركة التعاقدية، علماً بأن الخبراء خارج المملكة لتقديم المساندة الفنية والتشغيلية هم مهندسو مشاريع ذوي خبرة ومتخصصون في مختلف مواضيع

وتنص مقدمة الاتفاقية على: حيث إن الطرف الأول قد وظف في مرافقه في دبي خبراء في مجالات العمل وفي استطاعته وهو على استعداد أن يقدم الخدمات ..."، مما يثبت أن الخدمات بأكملها قد نفذت خارج المملكة، وأنه منذ البداية لم يكن لدى شركة (هـ) أي نية لتأدية جزء من الخدمات داخل المملكة.

وقد استندت المصلحة إلى الملحق (أ) من الاتفاقية في استنتاجها بأن جزء من الخدمات منفذ في المملكة، وفيما يلي الملحق (أ) ليتسنى الحكم على مدى صحة أو عدم صحة استنتاج المصلحة بأن الخدمات منفذة داخل المملكة:

ملخص الخدمات:

أ-مراجعة نوع المعدات التي يحتفظ بها الطرف الثاني في المملكة والتوجيه بشأن الكمية المثالية والنوع الأفضل لضمان تقديم الطرف الثاني خدماته ولزيادة حصته في السوق.

ب-مراجعة برامج صيانة الطرف الثاني ومساعدته في وضع برامج فعالة.

ت-مراجعة العروض المقترحة من المنظور الفني والإشعار بأي تغيير مناسب لها.

ث- التوجيه بشأن التقنية المناسبة المطلوب استخدامها في المواقف الفنية المعقدة.

ج-مراجعة برامج وسياسات الطرف الثاني للسلامة والتوجيه بشأن التحسينات عليها.

ح-مساعدة الطرف الثاني في مراجعات السلامة وتفسير نتائجها واقتراح خطط عمل لتعديل التغييرات فيها.



خ- خدمات أخرى بطبيعة مشابهة حسب الاتفاق بين الطرفين من حين لآخر.

يلاحظ من الصفحة الأولى من الاتفاقية والملحق (أ) أن الخدمات المذكورة أعلاه لا تحتاج ولا تتطلب حضور مقدم الخدمة إلى المملكة لأن جميع تلك الخدمات يمكن تأديتها من مكاتب شركة (هـ) في دبي، وبناءً على الاتفاقية لم يكن يتعين على شركة (د) تقديم أي خدمات داخل المملكة، وقد تم تنفيذ جميع المراجعات والتحليلات والاستشارات من خارج المملكة، وعليه لم تقدم شركة (د) خدمات داخل المملكة، ولذلك فإن ملاحظة المصلحة بشأن تأدية الخدمات من قبل شركة (د) في المملكة هي في الواقع ملاحظة غير صحيحة حيث إن المصلحة لم تقدم أي دليل من الاتفاقية لتأييد موقفها.

أما استناد المصلحة في وجهة نظرها إلى الصفحتين (12-13) من محضر الفحص الميداني عندما أفادت بأن ممثل الشركة ذكر بأن جزءًا من الخدمات قد تم تنفيذه داخل المملكة، فهو غير صحيح حيث إن إجابات الشركة الواردة في محضر الفحص الميداني كالتالي:

(أ) رداً على سؤال المصلحة أفاد الحاضرون بأن الشركة قدمت التقارير والمعلومات بواسطة البريد أو البريد الإلكتروني أو الهاتف وبنفس الطريقة التي تم فيها تقديم النصح أو المشورة أو الرأي من قبل مقدم الخدمة.

(ب) رداً على سؤال المصلحة أفاد الحاضرون أن الشركة تزاوّل نشاط التنقيب عن الزيت باستخدام الطريقة الاهتزازية على أساس خرائط مقدمة من (ب)، وكانت البيانات والمعلومات التي ترسل إلى الخارج، ويتضح من الملحق "أ" من اتفاقية الخدمات الفنية.

ويتضح من رد الحاضرين أن شركة (هـ) لم تنفذ أي خدمات داخل المملكة.

وأضاف المكلف أنه بالنسبة لاستناد اللجنة الابتدائية في قرارها إلى المادتين (العاشرة والحادية عشرة) من نظام ضريبة الدخل، فهو استناد غير صحيح حيث إن المادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل تنص على (تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي:

1- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد ...)

وكما يلاحظ من هذه المادة فإن الربح الخاضع للضريبة يتضمن الدخل الذي تحققه شركة الأموال غير السعودية من عملياتها إما داخل المملكة أو داخلها وخارجها في آن واحد، وبما أن شركة (أ) وشركة (د) قامتتا بتنفيذ الخدمات بأكملها خارج المملكة، ووفقاً لمقتضى هذه المادة فإن دخلهما من تلك الخدمات لا يخضع للضريبة في المملكة.



وبما أن المادة الحادية عشرة من نظام ضريبة الدخل تنص على تفاصيل نسب ضريبة الدخل المطبقة على الدخل الخاضع للضريبة في المملكة، لذا فإن إشارة اللجنة في هذه الحالة في غير محلها لأن الدخل الذي حققته شركة (أ) وشركة (د) من خدمات نفذت بأكملها خارج المملكة لا يخضع للضريبة في المملكة بموجب المادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل.

في ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2002م إلى 2004م مقابل خدمات الأبحاث والهندسة والخدمات الفنية المقدمة من شركة (ع) وشركة (د) في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد الدراسة اتضح أن جزء من الخدمات المقدمة من شركة (ع) وشركة (هـ) أدبت داخل المملكة، وذلك من خلال المدخلات التي يحصل عليها المكلف من خلال خرائط شركة (ب)، مما يعني أن جزء من هذه الخدمات المقدمة من الشركتين تم تنفيذه داخل المملكة، وأن الخدمات لا تنفذ كلياً بالخارج مما يعني خضوع هذه الخدمات لضريبة جهات غير مقيمة طبقاً للنظام الضريبي، بالإضافة إلى أنه ورد في الاتفاقية المبرمة بين المكلف وشركة (ع) فإن الخدمات (هـ) تشمل الحصول على البيانات الأرضية، وخدمات تجهيز البيانات تستخدم أحدث التكنولوجيا، وهذا ما يؤكد ما ورد في من إفادة الحاضرين للفحص عن المكلف في صفحتي (12,13) من محضر الفحص الميداني بأن جزء من الخدمات يتم تنفيذه في المملكة بشكل غير مباشر عن بعد باستخدام التقنيات الحديثة، كما يفهم من الملحق (أ) من الاتفاقية الموقعة مع شركة (هـ) أنه يتطلب حضور ممثلين عنها إلى المملكة لتأدية ما ورد في الملحق من خدمات، وهذا يؤكد تنفيذ جزء من الخدمات داخل المملكة، وبالتالي ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة للشركتين لضريبة جهات غير مقيمة استناداً إلى القرار الوزاري رقم (9976/4) بتاريخ 1394/5/20هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2002م إلى 2004م، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لتلك الجهات للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الاتفاقيتين الموقعيتين مع شركة (ع) وشركة (د) تبين أن الاتفاقية الموقعة مع شركة (ع) تنص على حيث إن كل من:

أ- مجموعة (و) بالاشتراك مع ... برنامجاً مكثفًا ومستمرًا للأبحاث والهندسة وتطوير المنتجات والخدمات وتنفيذه في مراكز الأبحاث والهندسة المتخصصة التابعة لها في ألمانيا والنرويج والمملكة المتحدة والولايات المتحدة يتعلق بتنفيذ



خدمات والخدمات المتصلة بها تعرف باسم خدمات (ه).....، وقد نتج عن هذا البرنامج في الماضي، وسينتج عنه في المستقبل، تطوير دائم وكبير في نطاق خدمات (ه)..... والطرق والأساليب المستخدمة في تنفيذها. ب- ج- (د) ترغب في منح..... حق الحصول على نتائج الأبحاث والهندسة الخاصة بها والسماح لها باستخدام تلك النتائج لمصلحة أعمالها التجارية داخل المنطقة وفق الأحكام والشروط المدرجة أدناه)

كما تبين من الملحق (أ) من الاتفاقية الموقعة مع شركة (ه) أن الخدمات التي تقدمها الشركة للمكلف تتمثل فيما يلي:

أ- مراجعة نوع المعدات التي يحتفظ بها الطرف الثاني في المملكة والتوجيه بشأن الكمية المثالية والنوع الأفضل لضمان تقديم الطرف الثاني خدماته ولزيادة حصته في السوق.

ب- مراجعة برامج صيانة الطرف الثاني ومساعدته في وضع برامج فعالة.

ت- مراجعة العروض المقترحة من المنظور الفني والإشعار بأي تغيير مناسب لها.

ث- التوجيه بشأن التقنية المناسبة المطلوب استخدامها في المواقف الفنية المعقدة.

ج- مراجعة برامج وسياسات الطرف الثاني للسلامة والتوجيه بشأن التحسينات عليها.

ح- مساعدة الطرف الثاني في مراجعات السلامة وتفسير نتائجها واقتراح خطط عمل لتعديل التغييرات فيها.

خ- خدمات أخرى بطبيعة مشابهة حسب الاتفاق بين الطرفين من حين لآخر.

كما اطلعت اللجنة على المادتين (10 و13) من نظام ضريبة الدخل، وتنص المادة على أن (العاشرة) على (تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي:

1- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد... كما تنص (الثالثة عشرة) على (تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام: كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صور دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية، والناتجة أيضا عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك جميع الواردات الناتجة من العمليات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة، وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محليًا من أي مصدر كان في المملكة...).



وترى اللجنة أنه تبعاً للتطور الذي طرأ على وسائل الاتصال والذي أدى إلى إمكانية ممارسة العديد من الأنشطة في المملكة من قبل شركات أجنبية غير مقيمة دون حاجة للتواجد المادي لخبراء وعاملي هذه الشركات في المملكة، وتمشيًا مع مقاصد وأهداف النظام، فإن شرط التواجد المادي لهؤلاء الخبراء والعاملين لم يعد ضروريًا لتحقيق معنى الممارسة المحلية الوارد في المادة (الثالثة عشرة) من نظام ضريبة الدخل، مما ترى معه اللجنة أن ما قامت به شركتي (ع) و (د) من تقديم خدمات فنية عن بعد للمكلف في المملكة عبر وسائل الاتصالات الحديثة يُعد في حكم ممارسة العمل في المملكة وفقًا للمادة (الثالثة عشرة) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2002م إلى 2004م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بقبول اعتراض الشركة على غرامة التأخير للحيثيات الواردة في القرار. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه تم حساب غرامة التأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) لعام 1370هـ والمنشورين الدوريتين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير، حيث تفرض الغرامة على فرق الضريبة الناشئة عن جميع تعديلات المصلحة، وحيث إن الغرامة تم فرضها بقوة النظام فلا يجوز للمصلحة أو أي جهة إعفاء أي مكلف من الغرامات إلا بنص نظامي، حيث لا يجوز الاتفاق على ما يخالف النظام، وعليه تطلب المصلحة فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة. وبعد اطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1435/11/21هـ ورد فيها أنه قدم إقراراته في المواعيد المحددة نظامًا، كما أن ضريبة الجهات غير المقيمة محل خلاف حقيقي بينه وبين المصلحة، ومن ثم لا يجوز فرض غرامة تأخير استنادًا إلى المنشورين الدوريتين رقم (3) لعام 1379هـ و(5) لعام 1393هـ اللذين تضمنتا أن الغرض من الغرامات هو التأكد من التقيد بالأنظمة، كما أنه يكفي أن يقوم المكلف بالوفاء بالتزاماته في الموعد المحدد نظامًا لينجو من غرامة التأخير وبناءً عليه يرى المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة.

رأي اللجنة

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة تلك الجهات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحيث إن فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة 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 عنها، لذا فإن



اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: حسم الضريبة والزكاة المسددة بالزيادة من ضريبة الجهات غير المقيمة المستحقة لعامي 2002م و2003م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض الشركة على الفقرة الثانية من بند الأخطاء المادية. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه عند احتساب صافي الالتزام الإضافي للعامين 2002م و2003م لم تحسم المصلحة ضريبة الشركات والزكاة المسددة بالزيادة والبالغة (251,845) ريال و(435,531) ريال من ضريبة الجهات غير المقيمة المستحقة للعامين 2002م و2003م على التوالي، ويظهر أن اللجنة الابتدائية والمصلحة قد أخطأت في فهم الخطأ المادي الذي حدث في الربط المعدل للعامين 2002م و2003م، حيث أقرت المصلحة في خطاب الربط المعدل رقم (12/1767) بتاريخ 1426/4/6هـ بوجود مبلغ مسدد بالزيادة بواقع (251,845) ريال يتكون من ضريبة بمبلغ (249,828) ريال + زكاة بمبلغ (2,107) ريال لعام 2002م، ومبلغ (435,531) ريال يتكون من ضريبة بمبلغ (429,076) ريال + زكاة بمبلغ (6,455) ريال لعام 2003م، كما حسبت المصلحة ضريبة جهات غير مقيمة مستحقة بواقع (1,302,453) ريال تتكون من ضريبة جهات غير مقيمة بمبلغ (1,141,962) ريال + غرامة تأخير بمبلغ (260,491) ريال لعام 2002م، ومبلغ (1,246,660) ريال يتكون من ضريبة جهات غير مقيمة مستحقة بمبلغ (997,322) ريال + غرامة تأخير بمبلغ (249,338) ريال لعام 2003م ويطلب المكلف حسم الضريبة والزكاة المسددة بالزيادة من ضريبة الجهات غير المقيمة المستحقة لعامي 2002م و2003م، لأنه لو تم ذلك لأسفر ذلك عن تخفيض غرامة التأخير المحتسبة من قبل المصلحة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي بأن المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل خدمات فنية تخضع للضريبة، وحيث إن المكلف لم يحسب عليها ضريبة، لذا تم إخضاعها لغرامة التأخير قبل حسم المسددة بالزيادة من ضريبة دخل وزكاة، حيث تفرض الغرامة على فرق الضريبة الناشئ عن جميع تعديلات المصلحة وفقًا لمضمون المادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) لعام 1370هـ والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الضريبة والزكاة المسددة بالزيادة من ضريبة الجهات غير المقيمة المستحقة قبل حساب غرامة التأخير على تلك الجهات، في حين ترى المصلحة إخضاع ضريبة الجهات غير المقيمة لغرامة التأخير قبل حسم المسددة بالزيادة من ضريبة دخل وزكاة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وترى اللجنة أن الإجراء الصحيح في مثل هذه الحالة هو حسم الزكاة والضريبة المسددة بالزيادة ضمن المهلة المحددة نظامًا من ضريبة الجهات غير المقيمة المستحقة، ومن ثم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة المستحقة، وحيث إن اللجنة الابتدائية أبدت المكلف في عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة، وحيث إن هذه اللجنة رفضت استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة تلك الجهات للأسباب الموضحة في البند الثاني من هذا القرار، لذا فإن اللجنة ترى أن موضوع هذا البند يُعد منتهيًا، ومن ثم صرف النظر عن بحثه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (23) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2002م

إلى 2004م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة الجهات غير المقيمة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- صرف النظر عن بحث بند حسم الضريبة والزكاة المسددة بالزيادة من ضريبة الجهات غير المقيمة المستحقة لعامي

2002م و2003م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1461

سنة القرار: 1436

المفتاح

تصحيح / ربط / هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع

تصحيح خطأ مادي / ربط معدل مقبول / هدر حسابات.

المبدأ

1- يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديرية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/1/24هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من كل من مصلحة الزكاة والدخل و (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (6/21) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/7/15هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف.....و.....و......

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (6/21) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (118/ص/ج/1) بتاريخ 1433/6/24هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (166)



بتاريخ 1433/7/21هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى اللجنة برقم (203) بتاريخ 1433/8/20هـ، كما قدم المكلف مستنداً يفيد سداد مبلغ (478,328) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند: تكلفة المبيعات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتعديل صافي ربح عام 2008م بمبلغ (3,913,934) ريال.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار مبدية عدم موافقتها على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بجدة رقم (6/21) لعام 1433هـ وذلك فيما قضت به في البند (ثانياً) بتعديل صافي ربح عام 2008م بمبلغ (3,913,934) ريال فقط بدلاً من مبلغ (20,638,758) ريال الوارد في ربط المصلحة، وذكرت أنه بالإضافة إلى ما جاء في مذكرتها المرفوعة للجنة الابتدائية برقم (5763) بتاريخ 1431/11/15هـ توضح المصلحة وجهة نظرها في الاستئناف كما يلي:

1- أن خلاف المصلحة مع المكلف كان من حيث المبدأ في حساب تكلفة المبيعات الظاهرة بقائمة الدخل والأثر المحاسبي الذي ينتج من الخطأ المادي في حسابها، حيث أتضح من الحسابات أنه قد تم أخذ تكلفة المبيعات للعام السابق (2007م) وتم اعتبارها بضاعة أول المدة والذي كان له الأثر المباشر في تضخيمها ومن ثم انعكاس ذلك على نتيجة النشاط خلال العام، ولم يكن الخلاف أبداً في مدى صحة بند المشتريات الذي انصرفت إليه اللجنة وبحثته واقتنعت بما قام به المكلف من تعديلات عليه.

2- قام المكلف بتقديم الحسابات الختامية لعام 2008م مرتين الأولى للمصلحة، والثانية للجنة أثناء بحث الاعتراض، وتبين أن الحسابات المقدمة للجنة تختلف عن الأولى المقدمة للمصلحة فيما يتعلق بالإيضاح رقم (8) الخاص بتكلفة المبيعات وقد صدرت هذه الحسابات الثانية بنفس النتائج ولم تتضمن أي إفصاح بشأن التعديل الذي تم في البند المذكور ضمن تقرير المحاسب القانوني أو ضمن الإيضاحات المرفقة بالحسابات، ومع ذلك قبلتها اللجنة وافترضت صحتها وتعاملت معها وطلبت مستندات حول إيضاحاتها.

3- بحثت اللجنة في قرارها المذكور مدى صحة بند المشتريات الوارد في الحسابات المقدمة لها متجاهلة بأنها لم تكن موضع خلاف بين المصلحة والمكلف، وكذلك بأنها أحد عناصر تكلفة المبيعات، ولم تقم اللجنة بالتثبت من العناصر الأخرى المتمثلة في بضاعة أول المدة وكذلك بضاعة آخر المدة والتي تمثل في مجموعها عناصر تكلفة المبيعات



كما أنه لم يتضح من القرار المستأنف مدى تأكد اللجنة من إثبات وتسجيل المستندات المقدمة لها في دفاتر وسجلات وحسابات المكلف وأن القيود المحاسبية المسجلة بها تستند إلى هذه المستندات المقدمة للجنة من عدمه.

كما استأنف المكلف نفس البند من القرار مطالباً بعدم إضافة مبلغ (3,913,934) ريال إلى صافي الربح لعام 2008م، فذكر أنه بالإضافة إلى ما سبق إيضاحه في المذكرة المرسلة إلى لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى التي تضمنت الإفادة بأن المشتريات جميعها مشتريات حقيقية ومؤيدة بالمستندات اللازمة لقبولها، وذكر أن المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حددت ضوابط نظامية لقبول المصروف وهو أن يكون المصروف حقيقياً ومتعلقاً بالسنة الضريبية ومؤيداً بمستندات ثبوتية وبما يرى معه المكلف أن جميع الضوابط النظامية التي حددها النظام الضريبي متوفرة لدى المكلف وبمستندات لا يرقى إليها الشك، وأورد المكلف في البيان أدناه المستندات التي رفضتها اللجنة:

اسم المؤسسة	المبلغ	رقم السند	الملاحظات
مؤسسة (د)	135,791	فاتورة رقم 179	جميع المستندات المؤيدة للسداد
=====	178,500	فاتورة رقم 216	=====
=====	12,390	فاتورة رقم 208	=====
=====	341,325	فاتورة رقم 222	=====
=====	250,000	فاتورة رقم 224	=====
=====	34,020	فاتورة رقم 231	=====
=====	276,000	فاتورة رقم 268	=====
=====	247,500	فاتورة رقم 276	=====
مؤسسة (هـ)	97,670	فاتورة رقم 291	سوف نوافيكم بجميع المستندات
=====	110,493	فاتورة رقم 287	=====
=====	275,000	فاتورة رقم 336	=====
=====	195,000	فاتورة رقم 330	=====



== ==	فاتورة رقم 339	208,000	== ==
== ==	فاتورة رقم 337	195,000	== ==
== ==	فاتورة رقم 345	140,000	== ==
== ==	فاتورة رقم 386	298,998	== ==
جميع المستندات المؤيدة سيتم إرفاقها	مجموعة فواتير	790,035	(ب)
كل المستندات المؤيدة للسداد	مجموعة فواتير	38,730	م...
كل المستندات المؤيدة للسداد	مجموعة فواتير	25,000	مؤسسة (و)
كل المستندات المؤيدة للسداد	مجموعة فواتير	5,354	مصنع (ج)
		3,854,806	المجموع

وذكر أن اللجنة الابتدائية قامت بدراسة بيانات المكلف وأصدرت قرارها المذكور متضمناً رفض بعض الفواتير من وجهة نظرها، وتؤكد الشركة بأن جميع هذه الفواتير تم سدادها بالكامل كما هي مثبتة في الدفاتر وكما ذكر بأن جميع المستندات الثبوتية المؤيدة لسداد تلك الفواتير متوفرة ولا يمانع المكلف في تزويد اللجنة الاستئنافية بها، وذكر أنه قدم جميع المستندات المطلوبة المؤيدة للسداد والتي تمثلت في الآتي:

(مستخرج من الحاسب الآلي بقيمة هذه المشتريات مصادق عليها من المحاسب القانوني ومطابقة للدفاتر المحاسبية، ملخص لهذه المشتريات لكل مورد على حدة، كشف بالمشتريات من كل مورد مصادق عليه من المورد نفسه ومرفق به المستندات الثبوتية التالية: فاتورة الشراء، سند استلام البضاعة، صورة الشيكات والحوالات المؤيدة لسداد قيمة المواد والبضاعة المشتراة من كل مورد)

وذكر أن اللجنة أصدرت قرارها بعدم قبول بعض الفواتير التي يؤكد على أنها سُددت بالكامل وأورد للجنة بعض النماذج للموردين المصدرة للفواتير المرفوضة وهما مؤسسة ك وشركة ح، وقدم المستندات المؤيدة متمثلةً في كشف بالفواتير والمستندات الخاصة بالسداد من فواتير وإشعار بالسداد من البنك وغيرها من المستندات المؤيدة للسداد وذكر أن هذا ينطبق على ما تبقى من الفواتير الصادرة من الموردين المذكورين في الكشف أعلاه.



وبما يرى معه المكلف أن جميع المستندات والبيانات المذكورة أعلاه والتي سبق تقديمها إلى اللجنة الابتدائية تؤيد صحة السداد بصورة قاطعة ومن ثم فإن المكلف يطالب هذه اللجنة بإصدار قرار يأخذ ما ذكر أعلاه في الاعتبار ومن ثم الموافقة على حساب فرق المشتريات البالغ (3,913,934) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئنافين المقدمين، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة عدم قبول فرق تكلفة المبيعات البالغة (20,638,758) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم ومن ثم تعديل نتيجة حسابات العام المالي 2008م بهذا المبلغ، في حين يطالب المكلف بعدم إضافة مبلغ (3,913,934) ريال إلى نتيجة حساباته لعام 2008م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ويتضح أن المصلحة كما هو موضح في مذكرة استئنافها ليس بينها وبين المكلف خلاف حول اكتمال المستندات المتعلقة بتكلفة المبيعات والمشتريات، وإنما خلافها مع المكلف ينحصر في طريقة حساب تكلفة المبيعات الظاهرة في قائمة الدخل والأثر المحاسبي الذي نتج عن الخطأ المادي في حساب مقدارها، ويرجع اللجنة للقوائم المالية للمكلف لعامي 2007م و2008م المقدمة للمصلحة وتحديداً الإيضاحين رقم (8/أ) ورقم (8/ب) اتضح أن المكلف عند حساب تكلفة المبيعات لعام 2008م ضخم رصيد المخزون السلعي في بداية العام المالي 2008م، حيث تم أخذ مبلغ (11,966,575) ريال ومبلغ (13,357,572) ريال كرصيد للمخزون السلعي في بداية عام 2008م بدلاً من مبلغ (2,018,959) ريال ومبلغ (2,666,430) ريال مما أوجد فرقاً مقداره (20,638,758) ريال بالزيادة في تكلفة المبيعات حيث تم حساب تكلفة المبيعات بمبلغ (40,833,320) ريال بدلاً من مبلغ (20,194,562) ريال، وقد اعترف المكلف بوقوعه في هذا الخطأ فذكر في الإيضاح رقم (8) من القوائم المالية المقدمة للجنة الابتدائية واللجنة الاستئنافية نصاً "لقد صدرت القوائم المالية (أ) للسنة المنتهية في 2008/12/31م والتي صدر تقرير مراجع الحسابات حولها بتاريخ 1430/2/26هـ الموافق 2009/2/21م متضمنة بيانات غير صحيحة في مكونات الإيضاح رقم (8) المتعلق بتكلفة المبيعات وأنه بعد اكتشاف البيانات غير الصحيحة قام المصنع بإعادة إصدار القوائم المالية وتعديل مكونات تكلفة المبيعات وفقاً للبيانات الصحيحة".

وبناءً عليه وحيث إن القوائم المالية التي قدمها المكلف للمصلحة تضمنت أخطاء جوهرية في حساب تكلفة المبيعات والتي لها أثر في حساب نتيجة الحسابات (الأرباح أو الخسائر) وحيث إن مثل هذه الأخطاء تعطي مستخدمي هذه القوائم ومنهم مصلحة الزكاة والدخل انطباعاً بعدم عدالة هذه القوائم، ومن ثم عدم الوثوق بما تحتويه من بيانات وحيث إن القوائم المالية المعدلة التي قدمها المكلف لاحقاً للجنة الابتدائية وللجنة الاستئنافية أكدت وجود هذا الخطأ إلا أنها لم تعكس ذلك في قائمة الدخل عند حساب تكلفة



المبيعات مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد استئناف المصلحة بشأن الإجراء الذي اتخذته بإضافة مبلغ (20,638,758) ريال إلى نتيجة الحسابات لعام 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من كل من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (6/21) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف وتأييد استئناف المصلحة بشأن الإجراء الذي اتخذته بإضافة مبلغ (20,638,758) ريال إلى نتيجة الحسابات لعام 2008م 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،



رقم القرار: 1464

سنة القرار: 1436

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/2 هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6 هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1433 هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2006م حتى 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/6/23 هـ كل من:و.....و.....

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 (5) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/25) بتاريخ 1433/4/3هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (101) بتاريخ 1433/5/1هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك ب برقم بتاريخ 1433/4/28هـ بمبلغ (88,681,117) ريال لقاء الفروقات الزكوية وغرامة التأخير المحتسبة على ضريبة الاستقطاع المستحقة بموجب القرار الابتدائي للأعوام من 2006م حتى 2008م، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

البند الأول: ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2006م حتى 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات خارج المملكة للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدّياً عدم موافقته على فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مقابل خدمات تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة للأسباب التالية:

- إن النظام الضريبي يقوم على مفهوم أن المملكة هي الأراضي التي يتم تطبيق النظام فيها، وينص النظام والقرارات الوزارية على أنه حتى في حال مشروعات تسليم مفتاح فإن ذلك الدخل المحقق من العمل المنفذ في المملكة هو فقط الذي يخضع للضريبة السعودية.

- بناءً على فهم الشركة للمادة (8/5) من النظام الضريبي فإن المبالغ المدفوعة لشركات غير سعودية مقابل عمل في المملكة هي التي تخضع للضريبة في المملكة، وتؤكد المادة (7/5) والمادة (6/16) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة أيضاً نفس المفهوم، وبناءً على ذلك فإن الخدمات المقدمة في المملكة من قبل جهة غير مقيمة هي فقط التي تخضع لضريبة الاستقطاع، أما في حال الخدمات التي تقدم في الخارج فإن الدولة التي يتم تقديم الخدمات فيها هي التي لها الحق الأول في الضريبة، وعلى سبيل المثال فإذا تم تقديم الخدمات في المملكة فإن المملكة هي التي لها الحق الأول في الضريبة على المنشأة الأجنبية في مقابل البلد الذي تأسست فيه المنشأة، وقد نصت المادة (8/5) التي تعرف الإيرادات الخاضعة للضريبة بأن أداء الخدمات في المملكة يخضع للضريبة.

- إن وجهة نظر الشركة هي أن الدخل الخاضع للضريبة قد تم تعريفه في المادة (5) من النظام ولا يمكن تطبيق المادة (68) على حالة الشركة ما لم يتم اعتبار الدخل خاضعاً للضريبة طبقاً للمادة (5) من النظام ولذا فإن وجهة نظر الشركة هي أن المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة لا يمكن إخضاعها للضريبة في المملكة طالما أن الدخل المحقق في المملكة لا يقع



تحت تعريف الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للمادة (5) من نظام الضريبة، وقدم المكلف مع خطابه المؤرخ في 1435/8/4هـ كشوف تحليلية توضح تفاصيل وطبيعة المبالغ المدفوعة للمستفيدين خارج المملكة طبقاً للربط، كما قدم عينة من المستندات المؤيدة.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن الشركة تعترض على قيام المصلحة بإخضاع المبالغ المسددة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، وذكرت المصلحة أنه من خلال الفحص الميداني وبحسب المستندات المقدمة من الشركة تبين لها أن هذه المبالغ كانت مقابل خدمات فنية واستشارية منها أعمال مقابل تخطيط هندسي وأعباء مسح وخلافه وأن جميع المبالغ التي دُفعت للجهات غير المقيمة هي عن أعمال تمت داخل وخارج المملكة في آن وأحد ، وبالتالي فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً لأحكام المادة (5) فقرة (8) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/5/15هـ والتي تنص على أن مصادر الدخل (مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة) ، والمادة (3/5-أ،ب) من اللائحة التنفيذية المتعلقة بمصدر الدخل التي نصت على:

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة، ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة)، كما أن المادة (1/6) من اللائحة التنفيذية نصت على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية: 1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بُعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة) ، وكذلك طبقاً لأحكام المادة (68) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير المقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: وكذلك طبقاً لأحكام المادة (63) فقرة (3,1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على:

1- يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:

4- يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها بما في ذلك المخططات المتعلقة بها)

ولكل هذه الأسانيد النظامية تم فرض ضريبة الاستقطاع على هذه المبالغ وتتمسك المصلحة بصحة ربطها.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م باعتبارها مدفوعة عن خدمات مقدمة خارج المملكة، في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة لهذه الجهات لضريبة الاستقطاع للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م والتي يرى المكلف أنها منفذة بالكامل خارج المملكة، وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (ج) والفقرة (د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل المعنونة بالأشخاص الخاضعون للضريبة تنص على: ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، كما أن الفقرة (1) والفقرة (2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على: 1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحدودة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ضمنها الخدمات الفنية أو الاستشارية والتي تم تحديد سعرها بنسبة 5%، وقد عرفت الفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية المقصود بالخدمات الفنية أو الاستشارية حيث نصت على (يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها) كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (5)



من النظام على (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (8) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تحت بالكامل أو جزئيًا في المملكة).
كما نصت المادة (5) من اللائحة التنفيذية على أنه (تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة:

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة).

ونصت المادة (6) من اللائحة التنفيذية على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي الحالات الآتية:

1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة).

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟

وباطلاع اللجنة على الكشوف التفصيلية المقدمة من المكلف بالمبالغ المسددة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م وكذلك اطلاعها على صورة الربط الضريبي الصادر بخصوص تلك الأعوام وكذلك اطلاعها على صور المستندات المقدمة من المكلف بهذا الخصوص، تبين أن المبالغ التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع مدفوعة إلى جهات غير مقيمة تتعلق بتقديم خدمات استشارية وتصاميم وأعمال فنية وخدمات هندسية وألعاب مسح وإنتاج تلفزيوني.

وبناءً عليه وحيث إن طبيعة الأعمال والخدمات محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وحيث إن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، وبالتالي فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، فإن اللجنة تطبقًا لهذه النصوص ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م لضريبة الاستقطاع وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة التأخير

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع للحثثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تعترض على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية الناشئة عن معالجة المصلحة المبينة أعلاه، بحجة أنها قد دأبت على سداد الضرائب المستحقة بحسن نية ووفقاً لنظام الضريبة حسب تطبيقه وتفسيره في حينه وضمن المهلة المحددة لذلك، وأن الأمور التي سبق بحثها في النقطة (1) هي محل خلاف بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل من أوجه مختلفة ومن ثم فإن أي ضريبة إضافية ناشئة عن ذلك يجب ألا تخضع لغرامة تأخير وفقاً للتعميم رقم (3) لسنة 1379هـ ورقم (5) لسنة 1393هـ، وذكر أن التعميم رقم (3) لسنة 1379هـ ينص على أنه "وكذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة تأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

علاوة على ذلك فقد قضت لجنة الاعتراض الابتدائية في قراراتها المتعلقة بالاعتراض (6) والاعتراض (48) لسنة 1401هـ "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي ينشأ فيها خلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف"، كما قضت لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى في قرارها رقم (12) لعام 1430هـ حول غرامة التأخير المفروضة من قبل مصلحة الزكاة والدخل "أن هذا الموضوع محل خلاف بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير"، ويؤكد هذا القرار بالفعل ما جاء في التعميم رقم (3) لسنة 1397هـ (المادة 3/ج) من أنه لا ينبغي فرض غرامة تأخير إذا أدى المكلف ما عليه من التزام بحسن نية وفي الوقت المحدد.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت تمسكها بفرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع التي لم تقم الشركة باستقطاعها وتوريدها للمصلحة وفقاً للمواد النظامية المشار إليها في النقطة السابقة وذلك تطبيقاً لأحكام المادة (77) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، تفرض على المكلف غرامة تأخير بواقع (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها المتفق والتعليمات النظامية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد رجوع اللجنة لنص الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على أن (الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:



1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسددها للمصلحة كما هو مطلوب...

كما تبين أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام تنص على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (60) من هذا النظام وتبين أن الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة تنص على (وتعني الضريبة غير المسددة)، الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة (71) من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تجب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد)، وتبين أن الفقرة (د/2) من المادة (71) من اللائحة تنص على (تعد المستحقات نهائية في حالة صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم)، كما أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام تنص على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ونصت الفقرة (هـ/1) من اللائحة على (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (67) من اللائحة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في حالات من بينها التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بـ (10) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة ولم يوردها للمصلحة وفقاً لأحكام النظام، وحيث إن هذه الضريبة (ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من 2006م حتى 2008م) تحكمها نصوص نظامية واضحة كان ينبغي على المكلف الالتزام بها، لذا فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بفرض غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع غير المسددة للأعوام من 2006م حتى 2008م.



نص القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (5) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية للحثثيات الواردة في القرار.

2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بفرض غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع غير المسددة للحثثيات 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،



رقم القرار: 1466

سنة القرار: 1436

المفتاح

الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.

الموضوع

إلغاء الرفض الشكلي الصادر عن اللجنة الابتدائية، وإعادة القرار إليها.

المبدأ

إلغاء قرار اللجنة الابتدائية برفض الطعن شكلاً، يترتب عليه إعادة القرار إليها مرة أخرى للفصل في الموضوع.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/9هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (16) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/4هـ 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 الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (16) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/239) بتاريخ 1433/9/18هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (244) بتاريخ 1433/11/17هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (أ) برقم (بدون) بتاريخ 1433/11/15هـ بمبلغ (2,382,351) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب



القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بفرض اعتراض المكلف من الناحية الشكلية وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن قرار اللجنة الابتدائية استند إلى أن فرع البنك لم يسدد الضريبة المستقطعة عن بنود الربط التي لم يعترض عليها (على حد تعبير اللجنة)، ويرى المكلف أنه قد اعترض على كامل الضريبة المستقطعة الواردة بالربط وقدرها (1,379,441) ريال، وأن اللجنة لم تلتفت إلى ما ورد بوجهة نظره وتبينت وجهة نظر المصلحة، حيث ورد في حثيات القرار (سند اللجنة الوحيد) أن فرع البنك لم يشر إلى باقي المبالغ التي وردت بالربط ولم ترد بمذكره الاعتراض حيث لم يوضح هل هو معترض بشأنها أو موافق عليها والحقيقة أن فرع البنك قد اعترض جملة وبشكل عام على إخضاع عوائد القرض عن الودائع قصيرة الأجل إلى ضريبة الاستقطاع، فقد ورد في المذكرة الأصلية المقدمة إلى المصلحة ما نصه "أن عملاءنا يعترضون على الربط المذكور... الخ ، وأن نقاط الاعتراض هي:

1- إخضاع عوائد القرض عن الودائع قصيرة الأجل إلى ضريبة الاستقطاع.

2- الغرامات "

ويتضح من ذلك أن فرع البنك قد اعترض على إجراء المصلحة بإخضاع عوائد القرض قصيرة الأجل لضريبة الاستقطاع على عكس ما ورد بحثيات قرار اللجنة أن المكلف لم يشر إذا كان معترض أو موافق على باقي العناصر.

وعلى جانب آخر فإن ما ورد كمثال بمذكرة الاعتراض من الإشارة إلى بعض المبالغ فقط لا يعطي اللجنة كل الحق في إسقاط ما ورد صراحة بالمذكرة من اعتراض فرع البنك على إخضاع جميع المبالغ للضريبة المستقطعة.

أضف إلى ذلك أن مذكرة الاعتراض لم تحتوي على كل المبالغ الواردة بالربط والمدفوعة لنفس الجهة مثلاً، مما يدل على أن ما ورد بمذكره الاعتراض كان على سبيل المثال لا الحصر.

وبالرجوع إلى مذكرة الاعتراض الأصلية أيضاً يتضح أنه في نهايتها "أن المبالغ المدفوعة لبنك (أ) وبنك (ج) بالبحرين والفروع الأخرى هي لعمليات الإيداع بين البنوك ومن ثم لا تخضع للضريبة المستقطعة" وأن فكرة الاعتراض على إخضاع جميع المبالغ الواردة بالربط للضريبة المستقطعة واضحة على طول المذكرة فقد ورد بالمذكرة الإلحاقية في (1) من (1) "ويتم دفع الفوائد (عوائد القرض) إلى



البنوك الخارجية في البحرين أو بلد البنك الذي يتم الاقتراض منه أو إقراضه"، وهذا دليل آخر على قصد ونية البنك في الاعتراض على جميع المبالغ التي أخضعت للضريبة المستقطعة.

ومن ناحية أخرى فإن القرار الوزاري رقم (1065/185) في 30/1/1428هـ الذي صدر تمشيًا مع متطلبات (ب) والتي تقتضي باحتفاظ البنوك بمستوى سيولة معين درءًا وتحررًا لأي مخاطر أو تقلبات قد تحدث لتضر بالاقتصاد الوطني الكلي، وهذا القرار قد أعفي الدخل المتحقق من الودائع قصيرة الأجل بين البنوك (Interbank) من الخضوع للضريبة المستقطعة، وذلك لأن هذه الودائع لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة وهي عادة ما تكون قصيرة الأجل لمدة يوم أو جزء من اليوم.

وتجدر الإشارة إلى أن قصيرة الأجل الواردة بالقرار لا تقتصر على مدة اليوم أو جزء من اليوم كما تدعي المصلحة، إنما يمكن تفسيرها في نطاق استعراض معناها الوارد في أماكن أخرى من النظام أو اللائحة أو ما استقر عليه العمل بالمصلحة وهو انسحابها إلى الودائع التي تودع لمدة سنة أو أقل وأن طويلة الأجل هي أكثر من سنة وليس كما تفسرها المصلحة أنها مقصورة على يوم أو جزء من اليوم، كما أن عمليات الإقراض قصيرة الأجل هي ضرورة تطلبها طبيعة أحد الأنشطة الهامة للبنوك، والجدير بالذكر أن البنوك السعودية كانت قد اتخذت موقفًا موحدًا وهو عدم إخضاع الدخل الناتج عن الودائع قصيرة الأجل بين البنوك للضريبة المستقطعة، في الوقت الذي قامت فيه المصلحة بإخضاعها الأمر الذي ترتب عليه زيادة العبء الضريبي على البنوك مما قد يخل بمراكزها المالية، ومن الآثار السلبية لخضوع الدخل المتحقق عن الودائع بين البنوك هو عزوف البنوك الأجنبية عن إيداع أي مبالغ لدى البنوك السعودية لأن فرض الضريبة المستقطعة عن هذه العمليات سيضر بالمواقف المالية للبنوك سيما ما يتعلق بالسيولة، كما أن قوانين ونظم الضرائب الدولية لا تخضع هذه العمليات للضريبة، ولا تقوم البنوك الأجنبية بفرض ضريبة الاستقطاع عن هذه العمليات التي تقوم بها البنوك السعودية، وأن عمليات الاقتراض أو الإقراض قصيرة الأجل هي لغرض إدارة متطلبات السيولة وليست عمليات تجارية فالعائد منها قليل جدًا إذا قورنت بعمليات الإقراض والاقتراض التجارية الأخرى وأن وجهة نظر البنك في ضوء القرار الوزاري رقم (185) هو عدم إخضاع العمليات قصيرة الأجل بين فرع البنك بالمملكة والبنوك الخارجية الأخرى للضريبة المستقطعة سواء كانت لبنوك شقيقة أو المركز الرئيسي أو أي عمليات إقراض أو اقتراض من بنوك خارجية أخرى.

ومن ناحية أخرى فقد صدر في حالة مماثلة قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (8) لعام 1433هـ وهو يؤيد المكلف في عدم توجب ضريبة مستقطعة عن المبالغ غير المسددة المستحقة للمركز الرئيس لعدم سدادها أو تحويلها، وخلص المكلف إلى أنه يمكن استنباط اعتراض البنك على إخضاع جميع المبالغ المدفوعة كعوائد قرض من خلال المذكرات التي تم تقديمها، وبنفس السهولة أيضا يمكن اعتبار ما ورد بمذكرة الاعتراض بأنه كان على سبيل المثال، وأن اللجنة الابتدائية قد جانبها



الصواب في انحيازها للتفسير الأسهل وهو أن البنك قد اعترض حصرياً على (ثلاثة) مبالغ فقط، وتوخيًا للعدالة ينبغي أن تنحاز اللجنة لنية وقصد البنك الواضحة جدًا بالمذكرات التي تم تقديمها واعتراضها على كل ما تم إخضاعه للضريبة المستقطعة.

وفيما يخص الغرامة فإن البنك يرى وبشكل أساسي وأصيل عدم إخضاع الضريبة المستقطعة للغرامة إلا إذا أصبحت مستحقة ، ولا تصبح الضريبة مستحقة إذا اعترض عليها المكلف ومن ثم عدم توجب غرامة على الضريبة إلا بعد انتهاء مراحل التقاضي المختلفة بين المصلحة والمكلفين ، وفي ضوء المادة (66) فقره (1) من النظام الضريبي فإن فرق الضريبة يصبح مستحقاً إذا وافق المكلف على الربط ولم يعترض عليه خلال الأجل النظامي، وهذا معناه أن الضريبة لم تصبح مستحقة ومن ثم عدم فرض غرامة تأخير عليها ، وفي حال أيد القرار الصادر عن اللجنة الابتدائية المصلحة في فرض الغرامة فإن المكلف له أن يستأنف القرار على أن يسدد الضريبة المستحقة بموجب الربط طبقاً لقرار اللجنة دون سداد أي غرامات ، كما لا تصبح الضريبة مستحقة إذا رأى المكلف التظلم من القرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية أمام ديوان المظالم، على أن الضريبة تصبح مستحقة وتتوجب عليها الغرامة في حالة صدور حكم ديوان المظالم مؤيداً للمصلحة ويتم حساب الغرامة من تاريخ استلام الربط المعدل طبقاً للقرار الصادر عن ديوان المظالم وحتى تاريخ السداد وليس كما تدعي المصلحة من تاريخ استحقاقها وهو (120) يوم من تاريخ انتهاء السنة المالية ، وأضاف المكلف بمذكرته المؤرخة في 1436/2/4هـ ، مؤكداً على ما سبق إيضاحه بموجب مذكرة الاستئناف المقدمة إلى هذه اللجنة فذكر أنه اعترض على كل ما هو ضريبة مستقطعة، وما ورد بمذكرة الاعتراض لم يكن إلا مثلاً، حيث إن هناك مبالغ أخرى مدفوعة لنفس الجهة وفي نفس البلد ولم يرد ذكرها بمذكرة الاعتراض الأمر الذي يؤكد نية الشركة في الاعتراض على كامل الضريبة المستقطعة التي تطالب بها المصلحة بموجب الربط، فمن غير المعقول الاعتراض على الضريبة المستقطعة المستحقة عن بعض المبالغ دون غيرها وهي مدفوعة لنفس الجهة، ولا يوجد سبب لعدم الاعتراض عن هذه دون تلك ، وإن نية المكلف واضحة في الاعتراض على كامل مبلغ الضريبة المستقطعة، وذلك من خلال وجهة نظره في عدم إخضاع عمليات القروض والإقراض بين البنوك للضريبة، حيث إن ذلك يندرج تحت طائلة القرار الوزاري رقم (1065/185) تاريخ 1428/01/30هـ الذي صدر تمشيئاً وانسجاماً مع متطلبات مؤسسة (ب) بضرورة الاحتفاظ بمستوى سيوله معين، تحفظاً وتحريزاً من أي تقلبات أو مخاطر قد تحدث وتسبب ضرراً للاقتصاد الوطني الكلي. وفي إشارة إلى نية فرع البنك في الاعتراض على عوائد القرض المدفوعة بالخارج ولجميع الجهات، فقد ورد بالمذكرة الإلحاقية المقدمة أثناء الجلسة "أن المبالغ المدفوعة لبنك (أ) وبنك (ج) بالبحرين والفروع الأخرى هي لعمليات الإيداع بين البنوك ولا تخضع للضريبة المستقطعة" وفي هذا إشارة إلى الحديث عن جميع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة.

أما من الناحية الموضوعية فقد صدر القرار الوزاري رقم (1776) تاريخ 1435/05/18هـ بتعديل الفقرة (11) من المادة رقم (10) من اللائحة التنفيذية، وذلك بإعفاء عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت هذه الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعين يوماً، ويؤكد صحة ما ذهب إليه فرع البنك من الاعتراض على الخضوع من الأساس، فبعدما



كانت المصلحة تطبق القرار الوزاري رقم (1065/185) تاريخ 1428/01/30 هـ الذي تم تفسيره من جانب المصلحة بأن الإعفاء ينطبق على الودائع لمدة يوم أو جزء من اليوم، صدر القرار الأخير ليؤكد خطأ ما تطبقه المصلحة، ومقتضى هذا أن الأمر لم يستقر بعد، سواء من ناحية خضوع هذه العمليات أو إعفائها لفترة معينة، وبما لذلك من انعكاس بطبيعة الحال على بدء حساب الغرامات في حالة الخضوع، وإن محصلة ذلك ودون الإخلال باعتراض المكلف على أنه قد اعترض على كامل الضريبة المستقطعة فإن هناك ما يعطي اللجنة الحق في بحث الناحية الموضوعية أسوة بما هو متبع ويطبق على مكلفي الزكاة بموجب القرار الوزاري رقم (961) تاريخ 1418/04/22 هـ الذي أعطى الحق إلى اللجان الابتدائية فتح الناحية الشكالية إذا كان الاعتراض مقبولا من الناحية الموضوعية.

ومما يؤكد صحة الاعتراض من الناحية الموضوعية المتمثلة في عدم خضوع مثل هذه العمليات هو إعفائها بموجب القرار الوزاري رقم (185) تاريخ 1428/01/30 هـ، ثم القرار الوزاري رقم (1776) تاريخ 1435/05/18 هـ، وبناءً عليه يرى المكلف أنه لا يوجد سبباً أو مبرراً لرفض الاعتراض من الناحية الشكالية غير تبني اللجنة لوجهة نظر المصلحة وهو عدم سداد الضريبة عن عناصر الربط التي تدعي المصلحة قبولها من جانب الشركة وهذا غير صحيح، وقد أكد المكلف ذلك خلال الجلسة التي عقدت لمناقشة الاعتراض شفويًا وتحرييرًا، ويؤكد المكلف أنه من المستقر فقهاً وقضاءً أنه ما دام باب المرافعة مفتوح لم يقفل والقضية لا زالت متداولة أمام اللجان والمحاكم فإن كل الدفوع تعتبر مقبولة ويجب دراستها من جانب اللجنة.

أما بشأن الغرامات فيرى المكلف سقوطها بسقوط أصلها وهو الضريبة، ومن الأهمية الإشارة إلى أنه قد صدر العديد من القرارات عن اللجان المختلفة التي تؤيد عدم توقيع الغرامة إلا بعد انقضاء جميع مراحل التقاضي التي كفلها النظام بين المصلحة والمكلفين، ويذكر في ذلك أن اللجنة الاستئنافية قد أصدرت القرار الوزاري رقم (1443) لعام 1435 هـ بتأييد المكلف في حساب الغرامة (1%) بعد انقضاء مراحل التقاضي وصدر قرار نهائي في القضية، وبهذا الصدد أيضًا فإن القرار الوزاري رقم (1776) تاريخ 1435/05/18 هـ بشأن إعفاء عمليات الإقراض قصيرة الأجل بين البنوك من الضريبة المستقطعة، والعدول عن المدة التي يتم بعدها إخضاع هذه العمليات للضريبة لخير دليل على عدم استقرار الأوضاع بهذا الشأن بل أن نطاق سريان القرار قد فتح الباب واسعاً ليشمل جميع القضايا التي لم تصبح نهائية وهذا يدل أيضًا على عدم الاستقرار، حيث لا يوجد نصوص نظامية بشأن توقيع الغرامة في حالة الرفض الشكلي.

بالإضافة إلى تضرر بعض المكلفين اللذين انتهت مواقفهم قبل صدور القرار، وأن أسس العدالة تقتضي إزالة هذا الضرر بإلغاء كل ما يعوق دراسة النواحي الموضوعية حتى ولو كانت الناحية الشكالية هي المعوق وتطبيق القرار رقم (1776).



رأي اللجنة:

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد بالخطاب المؤرخ في 1436/2/4هـ تضمنت الإفادة بأنه جاء في قرار اللجنة المستأنف عليه "وحيث لم يسدد المكلف الضريبة المستحقة عن البنود غير المعترض عليها، فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في رفض اعتراض المكلف من الناحية الشكلية استناداً لأحكام الفقرة (3) من المادة (60) وكذلك الفقرة (6) من المادة (61) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ".

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول اعتراضه من الناحية الشكلية المقدم بشأن الربط الضريبي والذي بموجبه تم حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة خلال عامي 2005م و 2006م لجهات غير مقيمة وهي (أ) وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به قرار اللجنة الابتدائية برفض الاعتراض من الناحية الشكلية للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدارسة و اطلاع اللجنة على الربط الضريبي لعامي 2005م و 2006م المرفق بالخطاب رقم (1432/16/2538) بتاريخ 1432/5/8هـ الذي بموجبه تم حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لـ (أ) (البحرين - باريس - أبي ظبي - المنامة - فرنسا - الكويت - نيويورك - أمريكا - السويد) كعوائد للقروض التي حصل عليها المكلف - فرع (أ) - من تلك الجهات، وكذلك اطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف بخطابه المؤرخ في 1432/7/3هـ يتضح أنها نصت صراحة تحت البند المعنون بنقاط الاعتراض على إخضاع عوائد القرض عن الودائع قصيرة الأجل إلى ضريبة الاستقطاع والغرامات.

كما اتضح أن مذكرة الاعتراض في الصفحة الأخيرة منها نصت صراحة على المبالغ المدفوعة لـ (أ) أو (ج) البحرين " والفروع الأخرى " (وبناءً على ما تقدم فإنه يتضح أن الودائع بين البنوك هي عمليات إقراض قصيرة الأجل لغرض إدارة متطلبات السيولة لدى البنوك ولا تعتبر عمليات إقراض لأغراض تجارية كما أن قوانين الضرائب الدولية لا تعامل الأرباح المحققة من هذه العمليات كعوائد خاضعة لضريبة الاستقطاع، وعليه فإن وجهة نظر عملائنا وفي ضوء القرار الوزاري رقم (1/185) أن المبالغ المدفوعة لـ (أ) أو (ج) البحرين " والفروع الأخرى " هي لعمليات الإيداع بين البنوك ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع) كما أنه اتضح من خلال قراءة اللجنة لمذكرة الاعتراض أن المكلف ذكر صراحة اعتراضه على إخضاع كامل عوائد القرض عن الودائع قصيرة الأجل لضريبة الاستقطاع في العديد من دفعاته وإيضاحاته، وما ذكره المكلف تفصيلاً بشأن المبالغ الثلاثة التي تم إيرادها في مذكرة الاعتراض لا يعني عدم اعتراضه على بقية المبالغ وفقاً لما تم بيانه.

وبناءً عليه وحيث إن مذكرة الاعتراض كانت واضحة في اعتراض المكلف على إخضاع عوائد القروض عن الودائع قصيرة الأجل المدفوعة لـ (أ) أو (ج) البحرين " والفروع الأخرى " لضريبة الاستقطاع، فإن اللجنة ترى عدم وجود بنود لم يعترض عليها المكلف



يستوجب معها سداد الضريبة عنها ومن ثم ترى اللجنة قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة الرياض رقم (16) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه من الناحية الشكلية وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1467

سنة القرار: 1436

المفتاح

أجور / تعديل حسابات / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

أجور عاملين / تعديل حسابات المكلف / غرامة عدم تقديم الإقرار / غرامة عدم سداد الضريبة.

المبدأ

- 1- شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تستخدم للتحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات، ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمته المنشأة، يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
- 2- 95. شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تعد إحدى قرائن التحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمه المنشأة يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
- 3- عدم تقديم المنشأة الإقرار الضريبي خلال المدة النظامية يترتب عليه فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
- 4- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
- 5- 173. سقوط الأصل يستتبع سقوط الفرع وبالتالي إذا أُسقطت عن المكلف الضريبة المستحقة فإن ذلك يستتبع سقوط غرامة التأخير المترتبة عليها، ويترتب عليه إلغاء قرار الهيئة بفرض غرامة تأخير عن فروق الضريبة التي لم تسدها المنشأة لسقوط أصلها.
- 6- 175. وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المنشأة والهيئة حول فرض الضريبة ذاتها، يترتب عليه عدم جواز فرض غرامة تأخير على عدم سداد تلك الضريبة ومخالفة الهيئة لذلك يؤدي إلى إلغاء قرارها بفرض غرامة التأخير.



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/9هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (25) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/21هـ 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 الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (25) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (33/1/60) بتاريخ 1433/7/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيّد لدى هذه اللجنة برقم (229) بتاريخ 1433/9/23هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادر عن (ب) برقم بتاريخ 1433/9/19هـ، 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: استبعاد رواتب السيد/..... لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد رواتب السيد/..... لعامي 2005م و2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف ببند رواتب..... لعدم تقديم الشركة المستندات المؤيدة، وقد أوضحت الشركة خلال جلسة مناقشة الاعتراض أنها لم تتمكن من تقديم عقد العمل نظراً لقوانين السرية الفرنسية، إلا أنه نظراً للسلطة المخولة للمصلحة، أقنع فرع الشركة بالمملكة المركز الرئيس بضرورة تقديم عقد العمل، وقدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية بعد فترة وجيزة من جلسة مناقشة الاعتراض بموجب الخطاب رقم (2012/4469) بتاريخ 2012/5/25م المستندات المؤيدة (عقد العمل والإقامة) التي تثبت أن..... يعمل في فرع المملكة وتحت كفالته.



وأضاف المكلف أن المصلحة ذكرت في وجهة نظرها أمام اللجنة الابتدائية أن صورة رخصة الإقامة المقدمة من قبل الشركة تخص فترة لاحقة، وهذا غير صحيح حيث إن كفالة..... تم تحويلها للفرع بعد تأسيسه مباشرة، ويتضح ذلك من صورة جواز سفر..... والتي توضح بأن التأشيرة كانت تحت كفالة الشركة بتاريخ 1425/11/27 هـ الموافق 8 / 1 / 2005م، وكذلك صورة رخصة الإقامة سارية المفعول للعامين محل الاستئناف، مما يثبت أنه تحت كفالة الشركة، ويؤكد ذلك ما ورد في السجل التجاري بأن..... مديرًا لفرع الشركة بالمملكة، وطبقًا لأنظمة وزارة التجارة يجب أن يكون مدير فرع الشركة تحت كفالة الفرع.

أما ما ذكرته المصلحة في وجهة نظرها أنه لم يتم اعتماد رواتب..... استنادًا إلى الفقرة (ب) من المادة (58) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أن (للمصلحة الحق في رفض تحميل أي مصروف إذا عجز المكلف دون سبب معقول عن تقديم المستند الخاص بالمصروف أو القرائن المؤيدة لصحة المطالبة به)، والفقرة (أ) من المادة (61) من نظام ضريبة الدخل التي تنص (على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد المصلحة بأي معلومات مرتبطة بالضريبة وتطلبها المصلحة لأغراض الضريبة الواردة في هذا النظام) ، والفقرة (ج) من المادة (61) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على : "جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد المصلحة بمعلومات عن العقود التي تبرمها مع القطاع الخاص خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد ، تتضمن اسم وعنوان كل من طرفي العقد وموضوع العقد وقيمه وشروطه المالية بتاريخ بدء تنفيذه وانتهائه ، ويعد الشخص الذي لا يزود المصلحة بالمطلوب وفقًا لهذه الفقرة، أو لا يشعر المصلحة بتاريخ توقف العمل الوارد في العقد مسؤولًا بالتزامن عن أي مطالبة ضريبية تستحق على العقد ، وتحدد اللائحة الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ هذا الالتزام" والفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على حسم (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تَمَكِّن المصلحة من التأكد من صحتها...) وفي هذا الخصوص فإن الشركة التزمت بهذه النصوص، حيث قدمت جميع المستندات المؤيدة (عقد عمل وإقامة..... والسجل التجاري للفرع) كما أن المادة (61) من نظام ضريبة الدخل لا تنطبق على عقود العمل وبالتالي لا تنطبق على رواتب..... بناءً عليه، وحيث إن ما تقدم يثبت صحة تحميل المصاريف المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، لذا يجب عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م ببند رواتب..... البالغ (840,323) ريال ومبلغ (533,479) ريال على التوالي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة حسابات المكلف لعامي 2005م و2006م بالمبالغ المدفوعة ل..... استنادًا إلى الفقرة (ب) من المادة (58) والفقرتين (أ.ب) المادة (61) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (أ) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية التي تنص على حسم (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:



أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكّن المصلحة من التأكد من صحتها...

وأضافت المصلحة أن المبالغ المدفوعة ل..... غير مؤيدة مستنديًا، حيث لم يقدم المكلف عقد عمل، وكذلك لم يقدم صورة من رخصة إقامته التي تبين تاريخ قدومه للمملكة، أما صورة الإقامة التي قدمها المكلف بعد مناقشته بعدة خطابات كان آخرها الخطاب رقم (12/908) بتاريخ 1431/2/19هـ، فقد تبين أنه تم استخراجها بتاريخ 1431/5/29هـ وهي عن فترة لاحقة لعامي الاستئناف، ومن ثم فإن استرشاد المكلف بتقديم صورة من رخصة إقامة..... لا يمكن الاعتداد بذلك كدليل مستندي للإثبات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م ببند رواتب.....، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة وتحديدًا صورة من العقد المبرم بتاريخ 2005/1/1م بين المكلف وبين.....، وصورة من جواز سفره التي توضح نقل كفاله لدى المكلف بتاريخ 1425/11/27هـ الموافق 2005/1/8م، وصورة رخصة الإقامة سارية المفعول خلال العامين محل الاستئناف، وكذلك صورة من السجل التجاري للمكلف المؤرخ في 1425/11/9هـ الموافق 2004/12/21م المتضمن أن اسم مدير الشركة هو.....، تبين أن المذكور يعمل تحت كفالة المكلف ويقدم خدمات لصالحه، ومن ثم فإن المبالغ التي تم دفعها له من قبل المكلف تمثل رواتب بموجب عقد العمل، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م ببند رواتب..... وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: فرض ضريبة استقطاع على رواتب..... عامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة..... خلال عامي 2005م و2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة فرضت ضريبة استقطاع على رواتب..... البالغة (840,323) ريال عام 2005م و(533,479) ريال عام 2006م، وقد أيدت اللجنة الابتدائية إجراء المصلحة بحجة أن..... ليس له إقامة خلال العامين المذكورين أعلاه، وبالتالي فإن المبلغ المدفوع له يخضع لضريبة الاستقطاع باعتباره مبلغًا مدفوعًا من مقيم إلى شخص غير مقيم حقق دخلًا من مصدر في المملكة.



وأضاف المكلف أن..... يعد شخصًا مقيمًا، حيث قدمت الشركة للجنة الابتدائية صورة عقد عمل المذكور وصورة رخصة إقامة سارية المفعول التي تثبت أنه تحت كفالة فرع الشركة وتم الدفع إليه طبقًا لعقد العمل، وصورة السجل التجاري التي تؤكد أنه مدير الفرع، وبالتالي فإن فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى المذكور يتناقض مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية اللتان لم تتضمننا فرض ضريبة استقطاع على مدفوعات الرواتب.

بناءً على ما سبق يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم مقابل رواتبه عامي 2005م و2006م. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع المبالغ المدفوعة لغير المقيم لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% طبقًا لأحكام الفقرة (8) من المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والتي تتضمن أن من مصادر الدخل في المملكة : مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة، وكذلك طبقًا لأحكام الفقرة (أ) من المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: "أنه يجب على كل مقيم سواء كان مكلف أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير المقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الموضحة بالمادة" وكذلك طبقًا لأحكام الفقرة (1) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

كما أن النظام لا يمنع من إخضاع المبالغ المدفوعة لغير المقيم لضريبة الاستقطاع بغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصرف جائر الحسم طبقًا لنص للفقرة (8) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية التي تنص "تفرض ضريبة استقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصرف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصرف جائر الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام". وبناءً عليه تتمسك المصلحة بصفة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم..... مقابل رواتبه عامي 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لغير المقيم..... لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من



نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة.

وحيث توصلت هذه اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى أن العلاقة التي تربط بين المكلّف و..... هي علاقة عمل مع شخص مقيم يعمل تحت كفالة المكلّف، وأن المبالغ التي تم دفعها له من قبل المكلّف تمثل أجورًا للمذكور بموجب عقد العمل وليست مبالغ مدفوعة لغير مقيم، لذا فإن المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم..... لا تعد من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلّف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم..... مقابل رواتبه عامي 2005م و2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: فرق الرواتب لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في استبعاد المصلحة فرق رواتب بين المحمل على الحسابات والمصرح عنه للتأمينات الاجتماعية والبالغ (1,972,048) ريال.

استأنف المكلّف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة عدلت نتيجة الحسابات لعام 2005م بالفرق بين الرواتب المحملة على الحسابات وبين الرواتب المصرح عنها للتأمينات الاجتماعية والبالغ (1,972,049) ريال، وقد أيدت لجنة الاعتراض الابتدائية إجراء المصلحة بحجة أن الفرع لم يقدم شهادة مراجع الحسابات الخارجي التي تؤكد مصروف الرواتب.

وقد قدمت الشركة تقرير الإجراءات المتفق عليها الصادر عن مراجع الحسابات الخارجي والذي يؤكد صحة المبالغ المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وتسويتها مع شهادة التأمينات الاجتماعية، ورفضت المصلحة بحجة أن شهادة التأمينات الاجتماعية تعد المستند المهم للتحقق من مبلغ الرواتب والأجور والمصاريف ذات العلاقة المحملة على الحسابات. وأضاف المكلّف أن شهادة التأمينات الاجتماعية تؤكد فقط الأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية، بناءً عليه فإن المستند المهم المؤيد للرواتب والذي يعد دليلًا كافيًا لإثبات صحتها هو عقد العمل الموقع مع العامل والإقامة ومستند استلام الراتب وهي ما يعتد بها أمام مكتب العمل، كما أن الفرق بين الرواتب المحملة على الحسابات وبين الرواتب المصرح عنها للتأمينات الاجتماعية يعود إلى حقيقة أن الشركة سددت التأمينات الاجتماعية لمدة (3) شهور فقط بسبب التأخير في التسجيل لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.



وقد بدأت الشركة عملياتها بدءاً من 2004/12/21م (تاريخ السجل التجاري) وتعاقدت مع غالبية الموظفين خلال الشهور الأولى، وقد حاولت الشركة تسديد مبالغ التأمينات الاجتماعية السابقة لتاريخ التسجيل لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، ولكن إدارة التأمينات الاجتماعية أوضحت بأن هذه المبالغ لا يمكن تسديدها عن أوقات سابقة لغير السعوديين، ومن ثم فإن استناد اللجنة الابتدائية والمصلحة على شهادة التأمينات الاجتماعية، ورفض تقرير الإجراءات الصادر عن مراجع الحسابات الخارجي يعد أمراً غير مبرر وغير عادل، حيث إن الرواتب المستبعدة طبقاً لربط المصلحة تمثل 50% تقريباً من إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة، ولو كان ذلك صحيحاً لأصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً بشأن الرواتب، وقد أصدر مراجع الحسابات الخارجي رأياً مطلقاً، ولم يغم بإصدار تقرير متحفظ وهو ما يثبت صحة الرواتب المصرح عنها في القوائم المالية والإقرارات الضريبية.

وتقبل المصلحة عادة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشأن الرواتب، ولا تقوم المصلحة في حالة تقديم ذلك باستبعاد فرق الرواتب بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين القوائم المالية، كما أن مبلغ الرواتب طبقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية لا تتطابق مع مبلغ الرواتب طبقاً للقوائم المالية المدققة، وذلك لأن شهادة التأمينات الاجتماعية يذكر فيها فقط مبالغ الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية، بينما في القوائم المالية المدققة يذكر مبلغ الرواتب الخاضعة وغير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية. بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ل عام 2005م ببند الرواتب البالغة (1,972,049) ريال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن جملة الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة طبقاً لحسابات عام 2005م تبلغ (3,199,437) ريال، بينما تبلغ الأجور الخاضعة طبقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية (387,066) ريال، عليه فإن الفرق بين المحمل على الحسابات والمصرح عنه في شهادة التأمينات الاجتماعية يبلغ (2,812,371) ريال، ويحسم منه رواتب غير المؤيدة مستنداً بالبالغة (840,323) ريال ليصبح الفرق بين المحمل على الحسابات وشهادة التأمينات الاجتماعية (1,972,049) ريال.

وأضافت المصلحة أنها طلبت من المكلف تقديم شهادة مراجع الحسابات الخارجي بالرواتب غير الخاضعة، وبعد تقديمها تلاحظ أنها لا تفي بالملبوع ولا يعتد بها لإثبات صحة الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لنظام التأمينات الاجتماعية حيث ورد ضمن الشهادة عبارة ما نصه (إننا لا نقدم أي تأكيدات بشأن رواتب وتكاليف الموظفين المسجلة في دفاتر وسجلات الفرع للفترة المنتهية في 2005/12/31م).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م ببند الرواتب البالغة (1,972,049) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن المصاريف المرتبطة بالدخل هي (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء تلك المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (الثالثة عشرة) من هذا النظام ، والأحكام الأخرى في هذا الفصل) ، كما تنص الفقرة (1) من المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية)

وباطلاع اللجنة على كشف تفاصيل الرواتب طبقاً لسجلات المكلف تبين أنها تبلغ (3,199,437) ريال، منها رواتب خاضعة للاشتراك بمبلغ (2,024,904) ريال، ورواتب غير خاضعة للاشتراك بمبلغ (1,174,533) ريال.

وباطلاع اللجنة على صورة شهادة التأمينات الاجتماعية رقم (6642451) بتاريخ 1429/5/6هـ تبين أن جملة الأجور الخاضعة للاشتراك تبلغ (387,066) ريال، كما أنها لم تتضمن مبلغ الأجور غير الخاضعة.

وترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث محايد ، وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات، وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك، ونظراً لوجود تباين في الرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية وبين الرواتب والأجور الخاضعة المحملة على الحسابات يبلغ (1,637,838) ريال ، لذا فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور ، وأن فرق الرواتب والأجور البالغ (1,637,838) ريال غير مؤيد مستندياً ، ومن ثم يعد من المصاريف غير جائزة الحسم لأغراض احتساب الوعاء الضريبي طبقاً للمادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل والمادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية للنظام ، مما ترى معه اللجنة تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور



البالغ (1,637,838) ريال الذي يمثل الفرق بين الرواتب والأجور الخاضعة المحملة على الحسابات البالغة (2,024,904) ريال والرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية البالغة (387,066) ريال , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الرابع: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بانتهاء الخلاف بين الطرفين بموافقة المكلف على سداد ضريبة الاستقطاع المستحقة عليه.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وأثناء جلسة مناقشة الاستئناف طلب سحب استئنافه على هذا البند طبقاً لمحضر ضبط القضية، وبناءً عليه يُعد الخلاف منتهياً لسحب المكلف استئنافه.

البند الخامس: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم إقرار لعام 2005م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار بمبلغ (20,000) ريال استناداً إلى أنه لم يقدم الكشوف التفصيلية حسب النماذج المعتمدة. وأضاف المكلف أنه ليس هناك غرامة واجبة الدفع بسبب عدم تقديم الكشوف وذلك للأسباب التالية:

1- عند تقديم الإقرار الضريبي لعام 2005م لم تكن هناك توجيهات واضحة من المصلحة بشأن الكشوف المقدمة مع الإقرار الضريبي.

2- تنص الفقرة (أ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل على أنه (يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة)، كما تنص الفقرة (2) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على (يعد الإقرار مقدماً في تاريخ استلامه بموجب إشعار رسمي من قبل المصلحة أو أي جهة أخرى مخولة بذلك) ، وقد استخدمت الشركة جميع الكشوف المعتمدة لإعداد الإقرار الضريبي، ولم تقدم الشركة الكشوف التي لم تحتوي على قيم، وبالتالي فإن فرض المصلحة غرامة عدم تقديم الكشوف بعد تقديم الإقرار الضريبي يعد حياًداً عن النصوص النظامية المذكورة .

3- أن المصلحة قبلت الإقرار الضريبي عند تقديمه، ولو طلبت المصلحة منذ البداية تقديم كشوفات فارغة والتي ليست لها أي أثر لتحديد الالتزام الضريبي، فإنه يمكن تقديم ذلك.



4- لم ينص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية على تقديم الكشوفات في حالة انطباقها أو وعدم انطباقها.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م البالغ قدرها (20,000) ريال.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه نظرًا لعدم التزام المكلف بتقديم إقراره الضريبي للعام المنتهي في 2005/12/31م مرفقًا به الكشوف التفصيلية وفقًا للنماذج المعتمدة، فإنه يستحق عليه غرامة عدم تقديم إقرار مقدارها (20,000) ريال وذلك استنادًا للفقرة (أ) من المادة السادسة والسبعين من النظام والتي تقضي بفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من النظام، وتنص الفقرة (أ) من المادة الستين من النظام على أنه: "يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقراره أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد"، كما أن الفقرة (1/ب) من المادة السابعة والستين من اللائحة التنفيذية تقضي بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار عند عدم تقديمه طبقًا للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي، وقد أكد على ذلك تعميم المصلحة رقم (7/1886) بتاريخ 1427/4/1هـ، كما وافق المكلف على سداد غرامة تقديم الإقرار طبقًا لما هو وارد في الاعتراض.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م البالغ قدرها (20,000) ريال، في حين ترى المصلحة فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/11/6هـ، تبين أن الفقرة (أ) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدم وفقًا للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة)، كما أن الفقرة (2) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يجب على المكلف تقديم الإقرار ومرفقاته بعد تعبئة جميع حقوله خلال الفترة المحددة نظامًا...)، ونصت الفقرة (أ) من المادة (76) من نظام ضريبة الدخل على "تفرض غرامة عن عدم تقديم الإقرار على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من هذا النظام، مقدارها (1%) من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز (20,000) ريال" ونصت الفقرة (1) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية على: "تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية: ... ب - عدم تقديم الإقرار طبقًا للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي... وبناءً عليه، وحيث إن المكلف قدم إقراره الضريبي لعام 2005م. ولم يرفق معه كامل الكشوف التفصيلية مخالفًا بذلك النصوص النظامية المشار إليها أعلاه، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند السادس: غرامة التأخير لعامي 2005م و2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقراراته الضريبية وفقًا للأنظمة الضريبية وخلال المواعيد النظامية المحددة، وقد نشأت غرامة التأخير نتيجة وجود خلاف فني بينه وبين المصلحة حول البنود السابقة، نظرًا لاختلاف في وجهات النظر بشأن تفسير أحكام نظام الضريبة، وبالتالي فإن أي ضرائب إضافية تنتج عن ذلك، يجب ألا تخضع لغرامة تأخير.

وأضاف المكلف أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية تتضمنان فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والدفعات المعجلة، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، كما ذكرت الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية للنظام الحالات التي تعد فيها المستحقات نهائية وهي:

أ- موافقة المكلف على الربط.

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

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

د- صدور قرار نهائي من اللجان الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

علاوة على ذلك لم تقصد المادة (77) من نظام ضريبة الدخل معاقبة المكلف بالنسبة نتيجة للتأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف، وقد صدرت عدة قرارات من اللجنة الاستئنافية، والتي قضت بأن غرامة التأخير تحسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار، ومنها القرار رقم (1333) لعام 1434هـ والقرار رقم (1355) لعام 1435هـ.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بيندي..... و فرق الرواتب والأجور وكذلك فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى..... في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها استندت في فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة لعامي الاستئناف إلى المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لبنود رواتب و فرق الرواتب والأجور وكذلك فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على: "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد" ونصت الفقرة (د/2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على: "تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم"

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي ، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) ، وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف والتي لا تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة)



وحيث إن تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور تحكمه نصوص نظامية واضحة، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند الرواتب والأجور وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما فيما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببند رواتب..... وكذلك فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إليه، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذين البندين، فإن الغرامة تسقط بسقوط أصلها، وبالتالي إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (25) لعام 1433 هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م ببند رواتب..... وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الشخص المقيم..... مقابل رواتبه عامي 2005م و2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تعديل نتيجة الحسابات بفرق الرواتب والأجور البالغ (1,637,838) ريال الذي يمثل الفرق بين الرواتب والأجور الخاضعة المحملة على الحسابات البالغة (2,024,904) ريال والرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية البالغة (387,066) ريال، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- انتهاء الخلاف حول بند ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة لسحب المكلف استئنافه.

5- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



6- أ) رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن تعديل الحسابات ببند الرواتب والأجور وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب) إلغاء غرامة التأخير الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات ببند رواتب وكذلك فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إليه لسقوط أصلها، 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،



رقم القرار: 1468

سنة القرار: 1436

أصول - ضريبة الدخل.

المفتاح

أصول مستهلكة.

الموضوع

تقديم المنشأة الاستئناف بعد انتهاء المهلة المحددة نظامياً، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.

المبدأ

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/4/13هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (28) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2007م حتى 2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/25هـ 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 (28) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/227) بتاريخ 1433/12/27هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (22) بتاريخ 1434/2/25هـ، كما قدم المكلف مستنداً يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه وبسؤال ممثلي المصلحة أفادوا بخطابهم المؤرخ في 1436/3/8هـ بأن المبلغ المسدد يغطي 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:

بند: ترجيل الخسائر.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على تخفيض الأرباح بمعدل 25% من الخسائر لعامي 2008م و2009م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار اللجنة الابتدائية القاضي بعدم الموافقة على تخفيض أرباح عامي 2008م و2009م بالخسائر المرحلة من سنوات سابقة للأسباب التالية:

1- أخذت المصلحة الخسائر المحققة للأعوام من 2003م حتى 2006م كما جاءت في الربوط الصادرة بناءً على قراري اللجنة الابتدائية رقم (15) ورقم (18) لعام 1429هـ، ولم تأخذ في الاعتبار أن الشركة قد استأنفت هذين القرارين أمام اللجنة الاستئنافية التي أصدرت قرارات تخص هذه الأعوام وهما القرار رقم (1125) والقرار رقم (1133)، وقدم المكلف فيما يلي بيان تضمن حسابه للخسائر بموجب الإقرار الضريبي وقرارات اللجنة الابتدائية وقرارات اللجنة الاستئنافية وبيان آخر تضمن احتسابه للخسائر التي تم ترجيلها.

الخسائر	بموجب الإقرار	بموجب الربوط المعدلة بناءً على قرارات اللجنة الابتدائية	الإجراء الصحيح - بموجب الربوط الصادرة بناءً على قرارات اللجنة الاستئنافية
لعام 2003م	3,252,097	3,234,132	----
لعام 2004م	16,527,874	2,780,051	2,780,051
لعام 2005م	23,973,919	23,462,154	23,462,154
لعام 2006م	3,440,562	----	3,436,613
الإجمالي	47,194,452	29,476,337	29,678,818



الخسائر التي تم ترحيلها:

عام 2007م	21,364,100 ريال	21,364,100 ريال
عام 2008م	21,433,694 ريال	8,112,237 ريال
عام 2009م	4,396,658 ريال	----
الإجمالي	47,194,452 ريال	29,476,337 ريال

2- أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة في اعتماد الخسائر المعدلة كما في الربوط المعدلة للأعوام 2003م و2004م و2005م و2006م الصادرة بناءً على قرارات اللجنة الابتدائية وعليه قامت بخصم مبلغ (8,112,237) ريال فقط لعام 2008م.

3- أصدرت اللجنة الاستئنافية قرارها رقم (1133) لعام 1433هـ الذي ألغى قرار اللجنة الابتدائية رقم (15) لعام 1429هـ وأيد استئناف المكلف في طلبه قبول المبالغ المدفوعة لشركة (ب) والبالغة (3,664,483) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2006م وعليه تكون الخسائر المحققة لعام 2006م بمبلغ (3,436,613) ريال ، وتم احتسابها كما يلي: "صافي الربح المعدل بموجب ربط المصلحة لعام 2006م بناءً على قرار اللجنة الابتدائية رقم (15) لعام 1429هـ ومقداره (227,870) ريال ، يطرح منه عمولة الوكيل بموجب قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1133) لعام 1433هـ البالغة (3,664,483) ريال ، صافي الخسارة لعام 2006م الجائر ترحيلها للأعوام اللاحقة تبلغ (3,436,613) ريال "، وبناءً عليه يطالب المكلف بإلغاء القرار الابتدائي والسماح بترحيل الخسائر البالغة (3,436,613) ريال في عام 2006م إلى السنوات اللاحقة.

4- الأعوام 2003م و2004م حاليًا أمام ديوان المظالم ولم يتم البت فيها حتى تاريخه والشركة متمسكة بطريقة حسابها للخسائر المرحلة المعدلة لحين صدور قرار ديوان المظالم.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت تقديم بيان يوضح الخسائر الواجب ترحيلها للأعوام من 2007م حتى 2009م والمدورة من 2003م حتى 2006م.

البيان	العام	المبلغ
الخسائر طبقاً للربط المعدل بموجب قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1125) لعام 1433هـ بالخطاب رقم (16/2907) بتاريخ 1433/5/11هـ	2003م	----
	2004م	(2,780,051)
	2005م	(23,462,154)



(3,436,613)	2006م	الخسائر طبقاً للربط المعدل بموجب قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم (1133) لعام 1433هـ ، للعام المالي 2006م بكتاب رقم (16/3941) بتاريخ 1433/6/21هـ
29,678,818	مجموع الخسائر بموجب قرارات اللجنة الاستثنائية	
21,364,100	2007م	الخسائر التي تم ترجيلها بموجب ربط المصلحة رقم (16/5884) بتاريخ 1432/10/19هـ
8,112,237	2008م	الخسائر التي تم ترجيلها بموجب ربط المصلحة رقم (16/5884) بتاريخ 1432/10/19هـ
29,476,337	مجموع الخسائر التي تم ترجيلها بموجب الربط	
202,481	الفرق المستحق من الخسائر المرحلة لصالح المكلف (29,476,337 - 29,678,818)	

كما قدمت المصلحة مذكرة مؤرخة في 1436/3/8هـ بخصوص استفسارات اللجنة حول ما إذا كانت المصلحة قد قامت بتعديل الربط بناءً على قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1133) لعام 1433هـ وهل تم أخذ أثر ذلك عند تعديل الخسائر المرحلة أم لا، فقد قدمت المصلحة بيان ذكرت أنه يوضح معالجة المصلحة للخسائر المتراكمة بموجب قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1125,1133) لعام 1433هـ وهو نفس البيان المشار إليه أعلاه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف احتساب وتحديد مقدار الخسائر المرحلة من عام 2003م حتى 2006م التي يجوز حسمها في السنوات اللاحقة من الأرباح أخذًا في الاعتبار قرارات اللجنة الاستثنائية الصادرة بخصوص هذه السنوات على تلك الخسائر.

ومما سبق يتضح أن الطرفين متفقان على حسم الخسائر المرحلة من سنوات سابقة بنسبة 25% من أرباح العام وخلافهما منحصراً في تحديد مقدار الخسائر المرحلة التي يجوز حسمها حيث يرى المكلف أن تعديل الربط للسنوات السابقة تنفيذاً لقراري



اللجنة الاستثنائية رقم (1125 و 1133) سينتج عنه تغير في مقدار الخسائر المرحلة الجائر حسمها من أرباح الأعوام 2007م وما بعدها.

ومن خلال مراجعة اللجنة للبيانات المقدمة من المكلف ومن المصلحة بهذا الخصوص يتضح أن المبالغ التي حددها كل من المكلف والمصلحة كما هو مبين في الجداول المقدمة من كل منهما متماثلة في أقيامها وبما يتضح معه اتفاقهما على مقدار الخسائر الجائر حسمها وبالتالي عدم وجود خلاف بينهما، لذا ترى اللجنة أن الخلاف بينهما يعد منتهياً لاتفاقهما حول مقدار الخسائر المرحلة من عام 2003م حتى 2006م الجائر حسمه من أرباح الأعوام 2007م وما بعدها البالغ قدره (29,678,818) ريال.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (28) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

اعتبار الخلاف بين المكلف والمصلحة منتهياً لاتفاقهما حول مقدار الخسائر المرحلة الجائر حسمها من أرباح الأعوام 2007م وما بعدها البالغ قدره (29,678,818) ريال.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1469

سنة القرار: 1436

المفتاح

تعديل حسابات / تعويض / مصروفات / مكافأة - زكاة.

الموضوع

تعديل حسابات المكلف / تعويض إجازات / مصروفات ضيافة / مكافأة عاملين / مصروفات إعلانات.

المبدأ

- 1- عدم تقديم المنشأة المستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظرها يترتب عليه رفض حسم ما تدعيه من مصروفات.
- 2- يشترط لحسم مكافآت العاملين أن يكون لدى المنشأة لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسم هذه المصروفات من الوعاء.
- 3- بند تعويض رواتب الإجازات يعد مصروفاً مستحقاً واجب الدفع وليس مخصصاً بغض النظر عن توقيت دفعه، ويحسم من الوعاء الزكوي.
- 4- يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتختلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/23هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ.



وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (17) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعام 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/8هـ كل من.....و.....و.....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة كل من المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (17) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/170/ص ج) بتاريخ 1433/6/21هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (166) بتاريخ 1433/7/21هـ كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (167) بتاريخ 1433/7/21هـ، وقدم المكلف نسخة من الضمان البنكي الصادر عن (ب) برقم بتاريخ 1433/7/21هـ بمبلغ (1,820,168) ريال، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامياً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإجازات المستحقة بمبلغ (1,429,947) لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المكلف في اعتبار الإجازات المستحقة مصروحاً جائز الحسم وفقاً لحثثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية أيدت المكلف في قبول هذا البند ضمن المصاريف جائزة الحسم كونه راتباً مستحقاً للموظف وديناً ثابتاً على رب العمل وأمانة نقدية في عنقه، وترى المصلحة أن مستحقات الإجازات تستحق للموظف عند القيام بإجازته السنوية التي لم يتم الحصول عليها حتى نهاية العام المالي شأنها في ذلك شأن تذاكر السفر التي لا تصرف للموظف إلا عند التمتع بإجازته السنوية ومن ثم بقاء تلك المبالغ وعدم خروجها من ذمة الشركة وحولان الحول عليها وهو ما أكدته القرار الابتدائي عندما وصف هذه المبالغ بأنها ديناً ثابتاً على رب العمل، ولكون الموظف لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته السنوية بموافقة رب العمل وبذلك يمكن اعتبار رصيد الإجازات مصروحاً معلقاً على شرط هو تمتع



الموظف بإجازته السنوية ، وبناءً عليه فإنه يكون من الناحية النظامية والشرعية غير مستوفٍ لكامل الضوابط والشروط اللازمة لاعتبار المصروف جائز الحسم ومنها أن يكون المصروف فعلياً ، وبذلك يعد هذا البند في حكم المخصصات وينطبق عليه البند (أولاً) الفقرة (4) من تعميم المصلحة رقم (1/2/8443/2) بتاريخ 1392/8/8 هـ ، وذكرت المصلحة بأنه سبق أن أصدرت اللجنة الابتدائية ذاتها قرارها رقم (1433/10) لعام 1433 هـ في حالة مماثلة وانتهت فيه إلى تأييد المصلحة في إضافة رصيد الإجازات مستحقة الدفع إلى الوعاء الزكوي، كما أن اللجنة الاستئنافية في حالات مماثلة أيدت إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (588) لعام 1426 هـ المصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (5752/1) بتاريخ 1426/5/27 هـ ، والقرار رقم (836) لعام 1429 هـ المصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (4321/1) بتاريخ 1429/5/19 هـ ، والقرار رقم (818) لعام 1429 هـ المصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (2598/1) بتاريخ 1429/3/21 هـ ، والقرار رقم (936) لعام 1429 هـ باعتبار أن الإجازات المستحقة تمثل مبالغ محجوزة لمقابلة ما قد يستحق للموظفين عند إجازتهم السنوية ، وأن الموظف لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته السنوية ، مما يؤكد أن هذه المبالغ المحجوزة وبغض النظر عن تسميتها مخصصات أو مصروفات مستحقة معلقة على شرط هو تمتع الموظف بإجازته السنوية و لذلك فإن المصلحة تلتزم بصحة ربطها.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أكد على التمسك بوجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي وبما قضى به قرار اللجنة الابتدائية من قبول مصروف الإجازات المستحقة ضمن المصاريف جائزة الحسم، وبرجوع اللجنة لوجهة نظر المكلف المبينة في القرار الابتدائي تبين أنها تتضمن الإفادة بأن هذا الرصيد (الإجازات المستحقة) عبارة عن جزء من رواتب ومميزات الموظفين أي جزء من تكلفة الموظفين واجبة الدفع بغض النظر عن مدة عملهم بالشركة أو قيامهم بالإجازة أو تأجيلها إلى وقت لاحق وبالتالي فهو دين محسوم القيمة سلفاً على الشركة للموظفين ولا يمكن معاملة هذا الرصيد معاملة المخصصات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات وبالتالي الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م ببند رواتب الإجازات المستحقة، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات وبالتالي وعائه الزكوي لعام 2008م بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند تعويض رواتب الإجازات سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعدّ مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقاً لنظام العمل يعدّ حقاً ثابتاً للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقيق شرط الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن مبلغه محدد ومعلوم فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصاً عما تم تقديره، عليه فإن بند تعويض رواتب



الإجازات يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، ومن ثم فإنه يعد من المصروفات جائزة الحسم ولا يدخل في احتساب الوعاء الزكوي، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات وبالتالي الوعاء الزكوي لعام 2008م ببند تعويض رواتب الإجازات المستحقة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باعتبار بند رواتب الإجازات المستحقة البالغة (1,429,947) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م.

البند الثاني: المكافآت بمبلغ (5,395,271) ريال لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في اعتبار بند المكافآت مصروفًا غير جائر الحسم وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا بقبول بند المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم زكويًا، وذكر أن هذا البند مصروف فعلي تكبدته الشركة وهو لازم لممارستها نشاطها، ومن ثم فهو جائر الحسم كمصروف زكوي طبقًا للنظام، وذكر أن المادة (14/ أ) من المرسوم الملكي رقم (3321/2/17) تنص على حسم كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي تتكبدها المنشأة على نشاطاتها في سياق أعمالها العادية، والمصاريف المذكورة أعلاه تندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تنفيذ أعمالها بشكل فعال وكذلك لتحقيق المزيد من الأرباح والشركة تعتبر المبالغ المدفوعة إلى موظفيها حقًا مكتسبًا لهم حسبما عرفه نظام العمل في المادة (6) التي تعالج موضوع حقوق العاملين في الشركات والتي نصت على ما يلي:

"لا يجوز المساس بأحكام هذا النظام ولا بما اكتسب العامل من حقوق أخرى بمقتضى أي نظام آخر أو اتفاقيات الامتياز أو أي عقد من عقود العمل أو أي اتفاقية أخرى أو قرارات التحكيم أو الأوامر الملكية أو ما يجري به العرف أو اعتاد صاحب العمل على منحه للعامل في منطقة أو مناطق معينة".

كما إن سياسة المصلحة الثابتة هي إصدار تعليمات محددة بشأن رفض اعتماد المصاريف وفقًا لنظام الزكاة، وعلى سبيل المثال أصدرت المصلحة تعليمات محددة بشأن رفض اعتماد المصاريف (الرسوم المدرسية، مزايا التقاعد وبرنامج المعاش خارج المملكة والاستهلاك) ، والشركة ليست على علم بأي تعليمات أصدرتها المصلحة من شأنها تحديد مبالغ المكافآت التي تدفع للعاملين أو اعتبار دفع تلك المكافآت خارج نطاق تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية ، وفي غياب مثل هذه التعليمات المحددة فإنه يتوجب قبول المكافآت المدفوعة للعاملين ضمن المصاريف جائزة الحسم ، علمًا بأن تلك المكافآت تعد جزءًا من رواتب وأجور العاملون وتدخل ضمن احتساب مكافأة نهاية الخدمة للعاملين على اعتبار أنها من ضمن المزايا الثابتة التي يتقاضاها العاملون مع الراتب الأساسي ، كما إن المكافآت تمثل مكافأة سنوية ثابتة تدفع للعاملين طبقًا لعقود عملهم، والتي تشمل راتب شهر أساسي في شهر رمضان المبارك وعند نهاية السنة وبالتالي فإن هذه المكافآت غير مرتبطة بالإنجاز وإنما هو مبلغ ثابت يتقاضاه العامل بموجب عقد العمل وقد قدمت الشركة لفرع المصلحة بجدّة صورة لعينة من عقود عمل العاملين التي توضح ضمن بنودها بأن هؤلاء العاملين يستحقون المكافآت المذكورة، كما أن الشركة قدمت للمصلحة صورة



من لائحة تنظيم العمل (الباب الرابع - الرواتب والأجور) للشركة، وذكر المكلف أنه في حالة مماثلة أيد قرار اللجنة الاستئنافية كما هو مبين في العدد (الخامس) من مجلة الزكاة والدخل في الصفحة (45) وجهة نظر الشركة حيث نص على ما يلي: "وبدراسة اللجنة الاستئنافية للقرار الابتدائي وحديثاته وما ورد في مذكرة الاستئناف وبعد الاطلاع على نظام العمل والعمال ونظام ضريبة الدخل تبين لها أنه يلزم لقبول مثل هذه المكافآت كمصاريف جائزة الحسم أن ينص عليها في عقود العمل أو تكون من ضمن اللوائح التنظيمية المعتمدة من قبل وزير العمل حسب نص المادة (125)"، كما أن قرار اللجنة أشار إلى قبول المكافآت في حال أن عقود العمل نصت على استحقاق العامل للمكافأة، والشركة لا تتفق مع رأي اللجنة بأن المستندات المؤيدة المقدمة عبارة عن عروض عمل ولا تعتبر عقود، حيث إن المستندات المقدمة تمثل عقود عمل موقعة من قبل العاملين وتمثل المستند النظامي للسداد. وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة التي تتضمن الإفادة بأن المكلف لم يقدم لائحة المكافآت والجزاءات التنفيذية المعتمدة من وزير العمل، كما أنه لم يقدم أي عقود عمل وإنما قدم صور لعروض عمل وهي لا تمثل عقودًا، كما أن المصلحة اعتمدت الرواتب والأجور الواردة بشهادة التأمينات الاجتماعية وفقًا للمادة (14) من النظام الضريبي هذا بالإضافة إلى أن المصلحة لا ترى مبررًا لصرف مثل هذه المكافآت خصوصًا وأن الشركة قد خسرت ما يقارب نصف رأسمالها خلال عام واحد فليس هناك إنجاز يوجب صرف هذه المكافأة وبما ترى معه المصلحة صحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند المكافآت البالغة (5,395,271) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م، في حين ترى المصلحة عدم قبول هذه المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم للعام المذكور للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع واطلاع اللجنة على نظام العمل الساري على هذه الحالة فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (12) والمادة (13) من نظام العمل صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (10) عمال فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل، وقد سألت اللجنة ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة هل يوجد لدى الشركة لائحة لتنظيم العمل ولائحة للمكافآت والجزاءات معتمدة من وزير العمل؟ وهل العقود الخاصة بالعاملين تنص على هذه



المكافآت؟ فأفاد بعدم وجود لائحة لتنظيم العمل ولائحة للمكافآت والجزاءات في السنة محل الاستئناف حيث تم إعدادها لاحقاً، كما أنه لم يذكر في عقود العمل ما يخص هذه المكافآت وإنما ذكرت في عروض العمل.

وحيث إنه لا يوجد لدى المكلف سياسة مكتوبة معتمدة من قبل وزير العمل بخصوص هذه المكافآت حينئذ ولم ينص عليها في عقود العمل وبالتالي لم تكتمل الأركان القانونية لصرف هذه المكافآت، وبناءً على ما سبق فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المكافآت البالغة (5,395,271) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: الدعاية والإعلان بمبلغ (318,716) ريال - مصاريف عمالة مؤقتة بمبلغ (210,051) ريال ومصاريف الضيافة بمبلغ (139,222) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) والبند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في اعتبار مصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة ومصاريف العمالة المؤقتة مصروفًا غير جائز الحسم وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذين البندين من القرار مطالبًا بقبول مصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة ومصاريف العمالة المؤقتة ضمن المصاريف جائزة الحسم زكويًا، وذكر أن الشركة لم تتمكن من معرفة سبب رفض المصلحة حسم البنود المذكورة كمصاريف زكوية، ولم يتم تزويدها بالمادة النظامية التي استندت إليها المصلحة لرفض هذه المبالغ كمصاريف زكوية، كما أن البنود المذكورة أعلاه هي مصاريف فعلية تكبدتها الشركة وهي لازمة لممارسة نشاطها وبالتالي فهي جائزة الحسم كمصروف زكوي طبقًا للنظام، والمادة (14/أ) من المرسوم الملكي رقم (3321/2/17)، تنص على حسم كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي تتكبدتها المنشأة على نشاطاتها في سياق أعمالها العادية، والمصاريف المذكورة أعلاه تدرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال وكذلك لتحقيق المزيد من الأرباح، كما أن سياسة المصلحة الثابتة هي إصدار تعليمات محددة بشأن رفض اعتماد المصاريف وفقًا لنظام الزكاة، وعلى سبيل المثال أصدرت المصلحة تعليمات محددة بشأن رفض اعتماد المصاريف (الرسوم المدرسية، مزايا التقاعد وبرنامج المعاش خارج المملكة والاستهلاك)، والشركة ليست على علم بأي تعليمات أصدرتها المصلحة من شأنها تحديد مبالغ العمالة المؤقتة التي تدفع للموظفين أو اعتبار دفعها خارج نطاق تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية، وفي غياب مثل هذه التعليمات المحددة فإنه يتوجب قبول مصاريف العمالة المؤقتة المدفوعة للموظفين ضمن المصاريف جائزة الحسم، كما إن هدف المصلحة هو تحصيل الزكاة طبقًا للأسس الشرعية، أما الأمور النظامية الأخرى هي من مسؤولية جهات حكومية أخرى في الدولة.

وذكر المكلف أن اللجنة الابتدائية الثانية أصدرت قرارًا في حالة مماثلة برقم (26) لعام 1428هـ أيدت فيه وجهة نظر الشركة حيث نص على ما يلي:



"إن كون هؤلاء العاملين ليسوا على كفالة الشركة لا ينفي قيامهم بهذا العمل لأن النظام الضريبي لا يشترط لقبول المصروف تحقق الكفالة، هذا من جانب ومن جانب آخر لا يمكن تصور أن تنفيذ مشاريع بدون عاملين، ولم تقدم المصلحة ما يثبت عكس ذلك، مما ترى معه اللجنة تأييد اعتراض الشركة على هذا البند"، وأضاف المكلف أن رفض المصلحة لهذه التكاليف لا يتفق مع توجيهات الإدارة العامة لمصلحة الزكاة الدخل والتي أكدت على خصم مصاريف العمالة المؤقتة في حال قيام المكلف بتقديم المستندات النظامية المؤيدة، حيث أصدرت التعميم رقم (1432/16/583هـ) بتاريخ 1432/1/29هـ والذي نص على ما يلي:

السؤال: "هل يمكن اعتماد الرواتب المدفوعة لعمالة مؤقتة غير نظامية (ليست على كفالة المكلف) في حال توفر المستندات المؤيدة لهذه المصاريف".

الإجابة: "إذا تم التأكد من توفر مستندات مؤيدة ونظامية يتم قبولها".

وذكر أن الشركة قامت بتقديم المستندات المؤيدة للمصاريف المذكورة أعلاه للجنة بموجب خطاب المحاسب القانوني رقم (2012/0363/ج) بتاريخ 1433/6/28هـ، إلا أن اللجنة الابتدائية رفضت استلام الخطاب المذكور بحجة أن مهلة تقديم الرد انتهت حيث رفض سكرتير اللجنة استلام الخطاب المذكور استناداً إلى أن اللجنة بصدد إصدار قرارها، مع العلم بأن الشركة قد طلبت من اللجنة مهلة لتقديم البيانات والمستندات المطلوبة بموجب الخطاب رقم (2012/0253/ج) بتاريخ 1433/6/11هـ، (قبل انتهاء المهلة التي حددتها اللجنة).

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي والتي تنص على أن المكلف لم يقدم ما يؤيد صرف هذه المصاريف (مصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة) المحملة على قائمة الدخل وبالتالي فإنها تعد مصاريفاً غير جائزة الحسم لعدم تقديم المستندات المؤيدة لها، أما مصاريف العمالة المؤقتة المحملة على الرواتب والأجور فإنها لا تعد مصروفًا نظاميًا نظرًا لأنها تدفع لعمالة ليست على كفالة الشركة وبالتالي فهي مخالفة للأنظمة والتعليمات ومن ضمنها المادة (39) من نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/51) لعام 1426هـ وكذلك أنظمة ولوائح وتعليمات وزارة الداخلية فيما يخص شروط رخصة الإقامة، وبالتالي لا يجوز حسم مثل هذه المصاريف غير النظامية، كما أن اللجنة الابتدائية طلبت من ممثل المكلف تزويدها بالمستندات المتعلقة بمصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة والمستندات المؤيدة لصحة صرف مبالغ العمالة المؤقتة من تعيين وصرف، وطلب المكلف مهلة لتقديمها وقد انتهت المهلة المطلوبة دون تقديم ما طلبته اللجنة وهو ما جعل اللجنة الابتدائية تصدر قرارها برفض هذه المصاريف، وقد أكد ممثلو المصلحة على رفض هذه المصاريف بسبب عدم تقديم المكلف للمستندات الثبوتية المؤيدة لها، كما أنه لم يقدم صور الاتفاقيات المبرمة بين الشركة والجهات التي يتم التعاقد معها بخصوص توفير العمالة، وكذلك صور جميع المستندات المؤيدة لصرف تلك المبالغ من قبل الشركة واستلامها من قبل تلك الجهات، وتقديم ما يثبت أن



هذه العمالة هي التي استلمت تلك المبالغ، وأنها على كفالة الجهات المتعاقد معها ومقيمة إقامة نظامية، وليست مخالفة لنظام الإقامة أو نظام العمل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مصروفات الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة ومصاريف رواتب العمالة المؤقتة ضمن المصاريف جائزة الحسم، في حين ترى المصلحة عدم قبول هذه المصاريف ضمن المصاريف جائزة الحسم للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وكما هو موضح في القرار الابتدائي يتبين أن المكلف لم يقدم للمصلحة وللجنة الابتدائية المستندات المؤيدة لمصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة، وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة مع مذكرة الاستئناف تبين أن المكلف أيضًا لم يقدم لهذه اللجنة المستندات المؤيدة لمصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة مكتفيًا بتقديم صورة من مذكرة الاعتراض التي قدمها للجنة الابتدائية مرفقًا بها بيانًا تفصيليًا بمصاريف الدعاية والإعلان وبيانًا تفصيليًا بمصاريف الضيافة، وبناءً عليه وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لتلك المصاريف ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي بعدم قبول مصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م.

وفيما يخص مصاريف العمالة المؤقتة، فقد طلبت هذه اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع و المناقشة تقديم صور من العقود الموقعة مع الجهات التي تتبع لها هذه العمالة، فأفاد بعدم وجود عقود مع الجهات التي تتبع لها تلك العمالة، وبناءً عليه وحيث إن المستندات التي قدمها المكلف تأييدًا لوجهة نظره عبارة عن سندات صرف داخلية صادرة من الشركة قد تُعد مثبته للمصروف من الناحية المحاسبية إلا أنه لا يكتمل فيها أركان المصروف من الناحية الزكوية الضريبية بالمخالفة للفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي 1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية: أ - أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها...الخ، لذا فإن اللجنة ترى أن مصاريف العمالة المؤقتة البالغة (210,051) ريال تعد من المصاريف غير جائزة الحسم لأغراض حساب الوعاء الزكوي، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف رواتب العمالة المؤقتة البالغة (210,051) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

البند الرابع: الزكاة على رأس المال للفترة من 2006/11/6م حتى 2007/11/6م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في احتساب الزكاة الشرعية على رأس المال وفقًا لحثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على إجراء المصلحة باحتساب الزكاة على رأس المال للفترة من 2006/11/6م حتى 2007/11/6م للأسباب الآتية:

- أنه عند إجراء الربط الزكوي للفترة من 2007/2/25م حتى 2008/12/31م قامت المصلحة باحتساب زكاة إضافية على رأس المال البالغ (110,000,000) ريال استناداً إلى أن رأس المال تم إيداعه بتاريخ 2006/11/6م، ومن ثم حولان الحول عليه بتاريخ 2007/11/6م، مما أدى إلى مطالبة الشركة بفروقات زكاة إضافية بمبلغ (2,750,000) ريال.

- أنه طبقاً للبند (38) من النظام الأساس للشركة، فإن السنة المالية الأولى للشركة تبدأ من تاريخ صدور إعلان تأسيس الشركة وتنتهي في 31/12/2007م من العام الميلادي التالي، وحيث إنه تم إعلان تأسيس الشركة بموجب قرار وزير التجارة والصناعة رقم بتاريخ 1428/2/7هـ (الموافق 2007/2/25م) فإن أول سنة مالية للشركة تبدأ من 2007/2/25م وتنتهي في 2008/12/31م (فترة مالية طويلة) ، لذلك قامت الشركة بإعداد إقرار زكوي عن أول (12) شهراً ثم تم بعد ذلك إعداد إقرار زكوي عن الفترة المالية الطويلة من 2007/2/25م حتى 2008/12/31م وتم سداد الزكاة على هذا الأساس، ويرى المكلف أن قيام مصلحة الزكاة والدخل باحتساب زكاة عن رأسمال الشركة عن الفترة من تاريخ إيداع رأس المال لدى البنك بتاريخ 2006/11/6م وحتى تاريخ 2007/11/6م بشكل منفصل لا يتفق مع المفهوم الصحيح لاحتساب الزكاة وذلك لأن هناك تداخل في الفترات المالية حيث قامت المصلحة باحتساب الزكاة عن رأس المال فقط للفترة المالية من 2006/11/6م وحتى 2007/11/6م، مع أن الإقرار الزكوي للفترة الطويلة معد عن الفترة من 2007/2/25م حتى 2008/12/31م ، بما يرى معه المكلف وجود فترة مشتركة من 2007/2/25م حتى 2007/11/6م تم حساب زكاة عنها مرتين ، كما أن المصلحة افترضت بأن رأس مال الشركة الذي تم إيداعه بتاريخ 2006/11/6م بقي نقدًا لدى الشركة ولم تقم بخضم المصروفات والأصول طويلة الأجل من وعاء الزكاة وقد أدى ذلك إلى فرض زكاة عن أموال غير موجودة لدى الشركة.

وبناءً على ما تقدم وحرصاً من الشركة على سداد مبلغ الزكاة المستحق عليها شرعاً واستناداً إلى أن مصلحة الزكاة والدخل ترى أن السنة المالية تبدأ من تاريخ إيداع رأس المال لدى البنك فإن هذا يعني ما يلي:

أ- أن أول فترة مالية للشركة لأغراض الزكاة تبدأ من تاريخ إيداع رأس المال لدى البنك وحيث إن رأسمال الشركة تم إيداعه بتاريخ 2006/11/6م، فإن أول فترة مالية تكون من تاريخ 2006/11/6م حتى 2007/12/31م، والشركة بموجب خطاب محاسبها القانوني رقم (2011/0293/ج) بتاريخ 1432/4/22هـ قامت بتزويد المصلحة بالبيانات الحسابية كما في 2007/12/31م، مع كشف تحليلي يوضح حساب الزكاة للفترة من 2006/11/6م حتى 2007/12/31م.

ب- أن السنة المالية التالية للشركة لأغراض الزكاة تكون 2008/1/1م حتى 2008/12/31م، والشركة بموجب خطاب محاسبها القانوني المشار إليه أعلاه قامت بتزويد المصلحة بكشف تحليلي يوضح الاحتساب الزكوي للفترة المذكورة، كما



قامت الشركة عند الاحتساب الزكوي لهذه الفترة باستبعاد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المذكورة في البند (أ) أعلاه.

ج- بناءً على الحساب الزكوي المبين في الفقرتين (أ) و (ب) أعلاه فإن الالتزام الزكوي يمكن تلخيصه كما يلي:

المبلغ	البيان
1,533,850	الزكاة عن فترة الأولى من 2006/11/6 م حتى 2007/12/31 م
858,800	الزكاة عن الفترة من 2008/1/1 م حتى 2008/12/31 م
2,392,650	إجمالي الزكاة:
(1,940,214)	يخصم: المسدد بواسطة الشركة
452,436	فرق الزكاة الإضافي المستحق

وترى الشركة أن ادعاء كل من اللجنة الابتدائية والمصلحة بأنه تمت محاسبة الفترة الطويلة التي تبدأ من 2007/2/25 م حتى 2008/12/31 م، على أنها سنة واحدة وليست كسنة طويلة غير صحيح حيث إن هناك تداخل في الفترات المالية كما هو موضح آنفاً تم احتساب زكاة عنها مرتين وهي الفترة من 2007/2/25 م حتى 2007/11/6 م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على (تؤكد المصلحة على أن الحسابات المقدمة من الشركة عن الفترة المالية المنتهية في 2007/12/31 م مرفوضة لأنه تم تقديمها بعد أن قامت المصلحة بالربط النهائي وذلك استناداً إلى تعميم المصلحة رقم (2/4272) بتاريخ 2007/6/27 هـ والمؤكد عليه بتعميم المصلحة رقم (1/122) بتاريخ 1414/8/19 هـ إضافة إلى أن الحسابات معدة بتاريخ 1428/12/27 هـ الموافق 2008/1/6 م، وعدم تقديمها من قبل المكلف يعتبر مؤشراً على تعمدته في عدم تسديد الزكاة عنها وانتظار مقارنة الربط التقديري مع الحسابات ومن ثم اتخاذ القرار بتقديم الحسابات من عدمه، علماً بأن المحاسب القانوني قد أمتنع عن إبداء الرأي فيها، وأكدت المصلحة أيضاً أنه وأن كانت الحسابات المقدمة عن فترة طويلة تبدأ من 2007/2/25 م حتى 2008/12/31 م إلا أنه تم محاسبته عنها عن سنة واحدة وليست كسنة طويلة، كما أن المحاسب القانوني أعد الحسابات عن الفترة الأولى من 2007/2/25 م حتى 2007/12/31 م، ومن ثم أعد حسابات من 2007/2/25 م حتى 2008/12/31 م مما يؤشر إلى أن هناك فترة مالية أعدت عنها الحسابات مرتين وهي من 2007/2/25 م وحتى 2007/12/31 م ولم يعطي أي إشارة في تقريره أو إيضاحاته عن أسباب ذلك ؛ كما أنه لم يشير إلى أن الشركة لديها حسابات مدققة عن فترة سابقة وهذه قرينة أخرى على صحة الإجراء المتخذ من قبل المصلحة، كما أنه ثبت أن رأس المال قد أودع بتاريخ 2006/11/6 م للشركة حسب شهادة البنك، والشركة قد قدمت حساباتها عن سنة طويلة تبدأ بتاريخ 2007/2/25 م إلى 2008/12/31 م مما يعني أنه قد حال الحول على رأس المال مرتين منذ تاريخ إيداعه حتى نهاية الفترة المالية الطويلة المقدمة، لذلك فإن المصلحة



تؤكد على صحة الإجراء المتخذ حيال ربطها التقديري عن السنة الأولى على رأس المال خصوصًا وأن المكلف لم يقدم حسابات عن هذه الفترة إلا بعد صدور الربط التقديري عنها واعتماده , وأضاف ممثلو المصلحة بأنه تم اعتماد تلك المصاريف في الفترة الطويلة وكذلك أوضح التعميم رقم 2/4272 بتاريخ 1397/6/27 هـ والمؤكد عليه بتعميم المصلحة رقم (1/122) بتاريخ 1414/8/19 هـ برفض الحسابات المقدمة من المكلف بعد إجراء ربط المصلحة لتلك الفترة المالية) , كما قدم ممثلو المصلحة مذكرة مؤرخة في 1435/11/8 هـ تضمنت تأكيد المصلحة على أن رأس المال قد حال عليه الحول مرتين من تاريخ إيداعه في البنك وحتى 2008/12/31 م وبالتالي تمسكها بحساب الزكاة على رأس المال من تاريخ إيداعه في البنك , وذكر ممثلو المصلحة بأن قرار اللجنة الابتدائية في جثياته تضمن الإفادة (أنه ثبت حسب شهادة البنك بأن رأس المال قد أودع بتاريخ 2006/11/6 م , وأن تاريخ إيداع رأس المال في البنك يمثل بداية دخوله في ذمة الشركة ووضعه تحت تصرفها وبذلك يبدأ حساب الحول من تاريخ هذا الإيداع وبما أن الشركة قدمت حساباتها عن سنة طويلة تبدأ بتاريخ 2007/2/25 م وتنتهي في 2008/12/31 م مما يعني أنه قد حال الحول على رأس المال مرتين من تاريخ إيداعه حتى نهاية الفترة المالية الطويلة ولذلك تستحق الزكاة الشرعية عن هذين الحولين , إضافة إلى أن المصلحة حسمت من رأس المال جميع المصاريف المعتمدة عن الفترة المالية الطويلة وبذلك انخفض رأس المال بمقدار هذه المصاريف , أي أن رأس المال في عام 2008 م انخفض بمقدار جميع المصاريف وبقيته على حاله في عام 2007 م , وهذا يؤدي إلى نفس النتيجة لو أن المصلحة قامت بتقسيم هذه المصاريف على عامين إذ سترتب على ذلك انخفاض صافي رأس المال في عام 2007 م وزيادته بنفس القدر في عام 2008 م وسيكون التأثير على الوعاء واحد) , وبالإضافة إلى ذلك فقد أكد ممثلو المصلحة على أن الحسابات المقدمة من المكلف عن الفترة المالية المنتهية في 2007/12/31 م مرفوضة وذلك استنادًا إلى تعميم المصلحة رقم (2/4272) بتاريخ 1397/6/27 هـ تعميمها رقم (1/122) بتاريخ 1414/8/19 هـ , لأن تقديمها تم بعد أن قامت المصلحة بإجراء الربط النهائي للفترة المالية الطويلة , كما أن الحسابات المقدمة عن الفترة المنتهية في 2007/12/31 م معدة بتاريخ 1428/12/27 هـ الموافق 2008/1/6 م , وبما ترى معه المصلحة أن عدم تقديمها من قبل المكلف في حينه يعد مؤشر على تعمد عدم تسديد الزكاة عنها بانتظار صدور الربط عن الفترة المالية الطويلة , ومن ثم المقارنة واتخاذ القرار بتقديم تلك الحسابات من عدمه , وأضافت المصلحة بأن المحاسب القانوني في تقريره حول الحسابات المنتهية في 2007/12/31 م قد امتنع عن إبداء الرأي في تلك الحسابات , ولكل ما تقدم تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها باحتساب الزكاة بالأسلوب التقديري على رأس المال للفترة من 2006/11/6 م حتى 2007/7/6 م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب الزكاة على رأس المال للفترة من 2006/11/6 م حتى 2007/11/6 م منمًا للازدواجية في احتساب الزكاة على رأس المال باعتبار أن رأس المال للفترة من 2007/2/25 م حتى 2007/11/6 م خضع للزكاة ضمن الربط الزكوي للفترة من 2007/2/25 م حتى 2008/12/31 م , في حين ترى المصلحة أن رأس المال قد حال عليه



الحول مرتين ابتداءً من تاريخ إيداعه في البنك من 2006/11/6م وحتى 2008/12/31م وبما ترى معه المصلحة وجوب الزكاة على رأس المال عن حولين ومن ثم عدم وجود ازدواجية في حساب الزكاة على رأس المال للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق بيانه يتضح أن المكلف في اعتراضه وفي استئنائه لم يتطرق إلى ما قامت به المصلحة من حساب الزكاة على رأس المال من تاريخ إيداعه في البنك كما أنه لم ينف إيداع رأس المال بذلك التاريخ (2006/11/6م)، وإنما ركز خلافه مع المصلحة في وجود ازدواجية في احتساب الزكاة على رأس المال البالغ (110,000,000) ريال من خلال تداول الفترة المالية من (2007/2/25م حتى 2007/11/6م) مع الفترة المالية الطويلة من (2007/2/25م حتى 2008/12/31م).

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الزكوية والربوط التي أجرتها المصلحة للفترة المذكورة يتبين أن المكلف أودع رأس ماله لدى البنك بتاريخ 2006/11/6م ، وأنه تم إعلان تأسيس الشركة بموجب قرار وزير التجارة والصناعة رقم (34/ق) بتاريخ 1428/2/7هـ الموافق 2007/2/25م ، وقدم المكلف للمصلحة قوائمه المالية الأولى عن الفترة من 2007/2/25م حتى 2008/12/31م تمشيًا مع البند (38) من عقد التأسيس، دون تقديم أو الإشارة إلى وجود قوائم مالية عن الفترة المالية المنتهية في 2007/12/31م والتي قام بتقديمها للمصلحة لاحقًا بعد صدور الربط الزكوي التقديري عن الفترة من 2006/11/6م وحتى 2007/11/6م ، وصدور الربط الزكوي المبني على القوائم المالية المقدمة عن الفترة من 2007/2/25م حتى 2008/12/31م.

وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري، وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير المصلحة، والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى حساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة.

وحيث إن حساب الزكاة يعتمد على مجموعة من العناصر الموجبة والسالبة والتمثلة في رأس المال وحقوق الملكية وما في حكمها من العناصر الأخرى الخاضعة للزكاة بعد استبعاد العناصر غير الخاضعة للزكاة كالأصول الثابتة وما في حكمها، وحيث إن هذه العناصر تؤخذ من البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية للمكلف، ولأن المكلف لم يعترض على أن رأس المال المودع في البنك خاضع للزكاة لحولان الحول عليه من تاريخ إيداعه لدى البنك ، فكان ينبغي عليه أن يقدم إقراره الزكوي و قوائمه المالية المعتمدة عن الفترة المالية الأولى ابتداءً من تاريخ إيداع رأس المال في البنك وحتى 2007/12/31م وحساب الزكاة من خلالها، أو



حساب الزكاة عن تلك الفترة بالأسلوب التقديري وذلك حتى لا يتم إسقاط زكاة عن مال خاضع في تلك الفترة، ولأنه لم يلتزم بذلك وقدم إقراره و قوائمه المالية الأولى عن فترة مالية طويلة وحساب زكاته عنها ابتداء من تاريخ حصوله على الترخيص (من 2007/2/25م وحتى 2008/12/31م) متجاهلاً خضوع رأس المال للزكاة عن الفترة السابقة (من تاريخ إيداع رأس المال في البنك)، فإن اللجنة ترى أن هذا التصرف من قبل المكلف لا يسقط الزكاة عن رأس المال الذي تم إيداعه في البنك بتاريخ 2006/11/6م وحال عليه الحال وهو في ذمة الشركة وأصبح من ممتلكاتها الخاضعة للزكاة.

أما ما ذكره المكلف بخصوص الازدواجية وإخضاع رأس المال للزكاة مرتين فتري اللجنة أن المكلف قد جانبه الصواب في هذا القول وذلك أن المصلحة في ربطها قامت باحتساب الزكاة على رأس المال عن الفترة من 2007/2/25م حتى 2008/12/31م وفقاً للقوائم المالية المقدمة عن تلك الفترة (22) شهر ولم تحول رأس المال إلى رأس مال عن فترة مالية طويلة بل تعاملت معه على أنه رأس مال سنة (12) شهر ومن ثم ترى اللجنة عدم وجود ازدواجية في احتساب الزكاة على تلك الفترة (من 2007/2/25م حتى 2007/11/6م) مرتين , أما بالنسبة للقوائم المالية التي قدمها المكلف عن الفترة من 2007/2/25م حتى 2007/12/31م وطلبه احتساب الوعاء الزكوي ومن ثم الزكاة من واقعها فتري اللجنة أن هذه القوائم لم تقدم للمصلحة خلال المدة النظامية كما أنها لم تقدم قبل صدور الربوط الزكوية ومن ثم فإنه يتعذر الأخذ بها، وكان ينبغي على المكلف أن يقدمها في حينه وليس بعد صدور تلك الربوط.

وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب الزكاة عن رأس المال البالغ (110,000,000) ريال ابتداء من تاريخ إيداعه في البنك وحتى 2007/11/6م وفق ما تناوله ربط المصلحة محل الاستئناف.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (17) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعام 2008م ببند تعويض رواتب الإجازات المستحقة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بقبول تعويض رواتب الإجازات ضمن المصاريف جائزة الحسم.

2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم.



3/أ- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي بعدم قبول مصاريف الدعاية والإعلان ومصاريف الضيافة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2008م.

2/ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف رواتب العمالة المؤقتة البالغة (210,051) ريال، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به باحتساب الزكاة عن رأس المال البالغ (110,000,000) ريال ابتداء من تاريخ إيداعه في البنك وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1470

سنة القرار: 1436

المفتاح

أجور / أرباح / ربط / ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

أجور عاملين / أرباح تقديرية / ربط معدل مقبول / ربط معدل مرفوض / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

جواز فتح الربوط الضريبية للمنشأة منوط بتوافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم 2555 بتاريخ 1417/10/19، وتختلف أحد هذه الضوابط يقتضي عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/23هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (7) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 1998م حتى 2001م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/7هـ كل من:و.....و.....، 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (71/500) بتاريخ 1433/7/8هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (182) بتاريخ 1433/8/7هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادرًا من البنك (و) برقم بتاريخ 1433/8/7هـ بمبلغ (5,274,336) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: فتح الربط.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربط الضريبية للأعوام من 1998م حتى 2001م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه أبرم عقوداً مع (ب) تم تنفيذها خلال الأعوام من 1998م إلى 2001م، حيث قام بتأجير أربع سفن لمساندة منصات الحفر البحرية التي تشغلها (ب) في المنطقة المحايدة المغمورة وذلك بموجب عقودها مع شركة (ز)، وقد تم تنفيذ جميع العمليات في المنطقة المحايدة المغمورة الواقعة بين المملكة والكويت، كما تم تقديم الإقرارات الضريبية في المملكة والكويت، لأن إيرادات المنطقة المحايدة المغمورة تخضع للضريبة مناصفة في كلا الدولتين، وقد تم حساب الضريبة والزكاة على 50% من أرباح عمليات المنطقة المحايدة المغمورة وفقاً للأنظمة الضريبية والزكوية كما تم حساب ضريبة جهات غير مقيمة على 50% من المبالغ المدفوعة مقابل إيجار السفن على أساس ربح تقديري بنسبة 20%.

وبعد دراسة المصلحة للقوائم المالية المدققة والإقرارات النهائية أصدرت ريوّاً نهائية للأعوام 1998م و1999م و2000م و2001م، وذلك بموجب خطاباتها رقم (3/6570) بتاريخ 1420/8/8هـ ورقم (3/3629/1) بتاريخ 1421/5/28هـ ورقم (3/7902/13) بتاريخ 1422/11/16هـ ورقم (3/6522/20) بتاريخ 1423/8/27هـ على التوالي، وقد احتسبت المصلحة ضريبة وزكاة على كامل أرباح عمليات المنطقة المحايدة المغمورة، كما قبلت المصلحة ما ورد في إقرارات الشركة من حساب ضريبة جهات غير مقيمة على 50% من المبالغ المدفوعة مقابل إيجار السفن على أساس ربح تقديري بنسبة 20%.

وعند استلام الربط النهائية لكل عام على حدة قدمت الشركة إلى المصلحة خطابات اعتراض طلبت فيها حساب الضريبة على 50% من أرباح عمليات المنطقة المحايدة المغمورة.



وبعد دراسة الاعتراضات من قبل المصلحة طلبت من الشركة بموجب خطابها رقم (3/2535) المؤرخ في 1424/3/11هـ تقديم بعض المعلومات الإضافية، وقدمت الشركة المعلومات المطلوبة، وبعد ذلك قامت المصلحة بإجراء فحص ميداني على دفاتر وسجلات الشركة، وأثناء الفحص الميداني أبلغت الشركة فريق الفحص أن جميع عقودها المبرمة مع (ب) قد نفذت في المنطقة المحايدة المغمورة كما ورد في محضر الفحص الميداني، وطلب فريق الفحص الميداني نسخًا من اتفاقيات استئجار السفن مع ترجمتها العربية والتي تم تقديمها إلى المصلحة حسب الأصول بموجب خطاب الشركة رقم (2453) بتاريخ 1425/4/14هـ، وبعد انتهاء الفحص الميداني على الدفاتر المحاسبية للشركة أجرت المصلحة ربطًا معدّلًا على الأعوام من 1998م إلى 2001م بموجب خطابها رقم (3/2544) بتاريخ 1426/3/4هـ حسبت المصلحة بموجبه ضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن على أساس ربح تقديري بنسبة 100%، كما حسبت المصلحة ضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن على أساس ربح تقديري بنسبة 15%. وقد اعترضت الشركة على ربط المصلحة المعدل، وخلال جلسة الاستماع طلبت اللجنة الابتدائية بعض المعلومات الإضافية، وقدمت لها حسب الأصول، وأصدرت اللجنة الابتدائية قرارها رقم (7) لعام 1433هـ بتأييد المصلحة في فتح الربوط استنادًا إلى الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ التي تتضمن أنه يحق للمصلحة إعادة فتح الربوط دون التقيد بمدة معينة في حال ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربوط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي. وأضاف المكلف أن المعلومات التالية كانت متوفرة لدى المصلحة وقت إجراء الربوط عن جميع الأعوام وذلك في القرارات الضريبية والقوائم المالية المدققة:

- 1- أدت الأعمال في المنطقة المحايدة المغمورة بين المملكة والكويت.
- 2- استأجرت الشركة سفنًا لتشغيلها في المنطقة المحايدة المغمورة، ولذلك لم تطالب الشركة باعتماد أي استهلاك أو أي تكاليف تمويل فيما يتعلق بالسفن في القرارات الضريبية التي قدمتها للمصلحة.
- 3- سددت الشركة ضريبة جهات غير مقيمة على أساس ربح تقديري بواقع 20% على 50% من الإيجار المدفوع إلى مالك السفن.
- 4- بما أن تشغيل السفن قد اقتصر على المنطقة المحايدة المغمورة فقد تم تسديد الضريبة والزكاة على 50% من الأرباح، بما في ذلك ضريبة جهات غير مقيمة على 50% من إيجار السفن وفقًا للأنظمة المعمول بها.
- 5- تم التصريح عن رواتب البحارة في القرارات الضريبية.

وبعد دراسة جميع المعلومات المذكورة أعلاه أصدرت المصلحة ربطًا نهائية قبلت بموجبها الأساس الذي اتبعته الشركة في تسديد ضريبة الأرباح التقديرية على نصف الإيجار المدفوع مقابل استئجار السفن على أساس ربح تقديري بواقع 20%، كما



لم تفرض في تلك الربوط ضريبة جهات غير مقيمة على رواتب البحارة، وبما أن الربوط النهائية قد أجريت بعد دراسة جميع المعلومات المقدمة في الإقرارات النهائية والقوائم المالية المدققة فإن إعادة فتح الربوط النهائية على أعوام الاستئناف يفترض إلى المبررات ويتعارض مع النظام الضريبي.

وقد أوضح القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي نظم إعادة فتح الربط أهمية مراعاة مصالح المكلفين واستقرار مراكزهم المالية ومعاملاتهم وما قد يؤثر على مناخ الاستثمار، وحددت الفقرة (أولاً) منه الحالات التي يحق للمصلحة إعادة فتح الربط دون التقييد بمدة محددة وهي:

- 1- عندما يثبت تهرب المكلف من دفع كل أو بعض الضريبة أو الزكاة الشرعية.
 - 2- ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط من شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي.
 - 3- وجود أخطاء مادية أو حسابية في الربط النهائي وتقوم المصلحة بتصحيحها من تلقاء ذاتها أو بناءً على طلب من المكلف أو نتيجة ملاحظة وردتها من ديوان المراقبة العامة نظراً لأن هذا الإجراء لا يغير من المفهوم الذي تم الربط على أساسه، كما أنه لا يضيف أي عناصر موضوعية جديدة غير واردة في الربط الأصلي.
- كما حددت الفقرة (ثانياً) منه الحالات التي يحق للمصلحة إعادة فتح الربط خلال خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية وهي:

- 1- الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.
 - 2- وجود أخطاء مادية محاسبية نتيجة عدم إعداد الحسابات الختامية طبقاً للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.
- كما حددت الفقرة (ثالثاً) منه الحالات التي لا يحق للمصلحة إعادة فتح الربط فيها وهي الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة وتمت معالجتها بطريقة أثرت على الوعاء الزكوي أو الضريبي للمكلف بعد أن تناولتها المصلحة بالتحليل والاستفسار والمناقشة قبل قيامها بالربط النهائي.
- ولا تنطبق الفقرتان (أولاً وثانياً) من القرار الوزاري على حالة الشركة لأن جميع المعلومات اللازمة تم تقديمها للمصلحة أو حصلت عليها المصلحة بنفسها في سياق أعمال الدراسة والفحص، وعليه فإن جميع المعلومات اللازمة كانت متوفرة لدى المصلحة عند إجراء الربوط النهائية لجميع الأعوام، بيد أن الشركة تعتقد أن الفقرة (ثالثاً) من القرار الوزاري تنطبق بشكل محدد على القضية محل الاستئناف، حيث لا يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة وتمت معالجتها بطريقة أثرت على الوعاء الزكوي أو الضريبي للمكلف بعد أن تناولتها المصلحة بالتحليل والاستفسار والمناقشة قبل قيامها بإجراء الربط.



بناءً على ما تقدم، يطلب المكلف عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط النهائية للأعوام من 1998م حتى 2001م لغرض حساب ضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن على أساس ربح تقديري بنسبة 100%، وحساب ضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن، لا سيما وأن مبدأ إعادة فتح الربط النهائي في الحالات المشابهة لحالة الشركة قد تم رفضه وعدم الموافقة عليه في العديد من قرارات لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من الفحص الميداني لدفاتر وسجلات المكلف أنه متعاقد مع (ب) على نقل المواد والعاملين في مجال التنقيب عن النفط والغاز من موانئ المملكة إلى المنطقة المغمورة، وهي معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط.

وحيث قام المكلف في إقراراته بسداد ضريبة جهات غير مقيمة على المبالغ المدفوعة مقابل استئجار السفن على أساس ربح تقديري بواقع 20% على 50% من مبالغ الإيجار المدفوع إلى مالك السفن، وحيث تبين من الفحص الميداني أن الشركة المؤجرة لا تتحمل أي تكاليف، مما يعني أن مقابل الإيجار يعد ربحاً صافياً يخضع بالكامل للضريبة، وحيث إن المكلف لم يحسب ضريبة جهات غير مقيمة على المبالغ المدفوعة مقابل رواتب البحارة، لذا قامت المصلحة بإعادة فتح الربوط للأعوام من 1998م حتى 2001م استناداً للفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ التي تتضمن أنه يحق للمصلحة إعادة فتح الربط دون التقيد بمدة معينة في حال ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط ومن شأنها التأثير على الربط الزكوي أو الضريبي، وكذلك استناداً للفقرة (ثانياً/1) من نفس القرار التي تتضمن أنه يحق للمصلحة إعادة فتح الربط في حال الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط النهائية للأعوام من 1998م حتى 2001م لغرض حساب ضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن على أساس ربح تقديري بنسبة 100%، وحساب ضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح ربوط الأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربوط الزكوي والضريبة النهائية، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربوط الزكوي والضريبة هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور، وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها للربوط الضريبية للأعوام محل الاستئناف إلى نص الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555)



بتاريخ 1417/10/19هـ الذي أعطى المصلحة إعادة فتح الربط دون التقيد بمدة معينة في حال ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط ومن شأنها التأثير على الربط الضريبي، وكذلك نص الفقرة (ثانيًا/1) من نفس القرار الذي قيد فتح الربط بمدة (خمس) سنوات إذا أخطأت المصلحة في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط.

كما ترى اللجنة أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (أولاً/2) من القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/19هـ يعتمد على ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط ومن شأنها التأثير على الربط الضريبي.

وبرجع اللجنة إلى الإقرارات الضريبية لأعوام الاستئناف تبين أن المكلف قام بسداد ضريبة جهات غير مقيمة على أساس ربح تقديري بواقع 20% على 50% من المبالغ المدفوعة كإيجار إلى مالك السفن وذلك طبقاً للجدول رقم (7) من الإقرارات الضريبية، والكشف رقم (6) من الكشوف المرفقة بالإقرارات الضريبية، كما صرح المكلف عن الرواتب المدفوعة إلى البحارة في الكشف رقم (1) من الكشوف المرفقة بالإقرارات الضريبية، مما يعني أن المعلومات والبيانات المتعلقة بهذين البندين ليست معلومات جديدة، بل كانت واضحة في الإقرارات الضريبية ومتاحة للمصلحة قبل إجراء الربط، ولم يكن هناك إخفاء من جانب المكلف لأي معلومات عن المصلحة تتعلق بهذين البندين، كما أن المصلحة لم تطلب من المكلف أي بيانات أو معلومات أو مستندات بخصوص هذين البندين، وقامت المصلحة بإجراء الربط قناعة منها بما ظهر لها في إقرارات المكلف من بيانات، مما ترى معه اللجنة أن الفقرة (أولاً/1) من القرار الوزاري الذي استندت إليه المصلحة في فتح الربط الضريبية لا تنطبق على حالة المكلف.

وترى اللجنة أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (ثانيًا/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ يعتمد على ما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط التي أعيد فتحها، وأن تعديل هذه الربط تم خلال الفترة المحددة (بخمس) سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية.

وبرجع اللجنة إلى الربط التي أجرتها المصلحة على المكلف للأعوام 1998م و1999م و2000م و2001م اتضح أن المصلحة أجرت الربط الأساسية بموجب خطاباتها رقم (3/6570) بتاريخ 1420/8/8هـ ورقم (3/3629/1) بتاريخ 1421/5/28هـ ورقم (3/7902/13) بتاريخ 1422/11/16هـ ورقم (3/6522/20) بتاريخ 1423/8/27هـ على التوالي، كما اتضح أن الشهادات النهائية للأعوام 1998م و1999م و2000م و2001م صدرت بتاريخ 1420/12/23هـ و 1421/6/27هـ و 1422/11/29هـ و 1423/8/22هـ على التوالي.

وقد قامت المصلحة بفتح جميع الربط بموجب خطابها رقم (3/2544) بتاريخ 1426/3/4هـ، مما يتبين منه أن فتح الربط لعام 1998م تم بعد مضي خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية، ومن ثم ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط النهائي لعام 1998م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



كما تبين أن فتح الربوط للأعوام من 1999م حتى 2001م تم خلال خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية وفقاً لما سبق بيانه، وهنا يتعين النظر فيما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجرائها الربوط الأساسية على المكلف فيما يتعلق بالمواضيع التي بناءً عليها أعيد فتح الربوط وهي:

1- حساب أرباح تقديرية بنسبة 100% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن.

2- فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن.

3- إخضاع كامل الأرباح التقديرية للجهات غير المقيمة للضريبة.

وفيما يتعلق بحساب المصلحة أرباح تقديرية بنسبة 100% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن، فإنه بعد رجوع اللجنة للمادة رقم (6) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ تبين أنها تنص على "تقدر الأرباح المبحوث عنها في المادة السابقة على الذين لا يوجد لديهم حسابات يركن إليها ويعتمد عليها عن طريق تقدير قيمة البضائع والآلات والأدوات التي دخلت عليهم أو ل حسابهم استنتاجاً من قيود الجمارك وغيرها من الوسائط والمعاملات التي تصلح لأن تكون مداراً لتحقيق مقدار الربح، ويلاحظ تقدير الربح في هذه الحالة بما لا يقل عن خمسة عشر في المائة من مجموع الواردات العامة"

وحيث إن المصلحة في الربوط الأساسية قبلت ما ورد في إقرارات المكلف من احتسابه أرباحاً تقديرية بنسبة 20% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن، مما يعني أن المصلحة في قبولها هذا طبقت ما نص عليه القرار الوزاري المذكور الذي أعطى المصلحة صلاحية تحديد نسبة الربح التقديري بما لا يقل عن 15%، وحيث إن هذه اللجنة طلبت من ممثلي المصلحة أثناء جلسة المناقشة والاستماع موافاة اللجنة بالنصوص النظامية أو التعليمات التي استندت إليها المصلحة فيجب حساب أرباح تقديرية بنسبة 100% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن، وحتى تاريخ إصدار هذا القرار لم يرد من المصلحة أي بيانات بهذا الخصوص، لذا فإن اللجنة ترى أن المصلحة وقت إجراء الربوط لم تخالف نصاً نظامياً أو تعليمات لديها فيما يتعلق بنسبة الربح التقديري للمبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن، وبالتالي فإن الفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ الذي استندت إليه المصلحة في فتح الربوط الضريبة للأعوام محل الاستئناف لا تنطبق على حالة المكلف، مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط للأعوام من 1999م حتى 2001م لغرض حساب أرباح تقديرية بنسبة 100% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بفرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن، وحيث إن الربوط الأساسية تضمنت عدم حساب ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة بالمخالفة للتعليمات الموجودة لدى المصلحة والتي



تتمثل في المادة (4) من القرار الوزاري رقم (340) في 1370/7/1هـ التي تنص على: "... تعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة..." لذا فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في إعادة فتح تلك الربوط تطبيقاً للفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري المذكور فيما يتعلق بفرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط للأعوام من 1999م حتى 2001م لغرض فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بإخضاع كامل الأرباح التقديرية للجهات غير المقيمة للضريبة، وحيث إن الربوط الأساسية تضمنت إخضاع 50% من الأرباح التقديرية للضريبة بالمخالفة للتعليمات الموجودة لدى المصلحة والتي تتمثل في المادة (10) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: " تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي:
أ- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد"
لذا فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في إعادة فتح تلك الربوط تطبيقاً للفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري المذكور وذلك فيما يخص إخضاع كامل الأرباح التقديرية للجهات غير المقيمة للضريبة، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط للأعوام من 1999م حتى 2001م لغرض إخضاع كامل الأرباح التقديرية للجهات غير المقيمة للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: حساب أرباح تقديرية بنسبة 100% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن للأعوام من 1998م حتى 2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة أرباح تقديرية على أساس ربح تقديري بواقع 100% على قيمة إيجار السفن.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في حيثيات رأي اللجنة الابتدائية ما نصه "يرجع اللجنة إلى القوائم المالية للمكلف، ومحضر الفحص الميداني، والمستندات المقدمة من الطرفين اتضح أن المكلف لا يملك السفن التي يقوم بتأجيرها إلى (ب)، وإنما هي ملك ل(ج) وهي تقوم بدفع المصاريف المتعلقة بالسفن المستأجرة من صيانة وتأمين وعمالة ومعدات ملاحة وخلافه نيابة عن المكلف، ثم يقوم المكلف بسداد تلك المصاريف ل(ج) بالإضافة إلى قيمة إيجار السفن. وقد لاحظت اللجنة أن قائمة الدخل للمكلف لعام 2001م تضمنت مصاريف تشغيلية بمبلغ (8,272,045) ريال، وقد اعتمدتها المصلحة كمصاريف واجبة الحسم، وحيث إن تلك المصاريف تمثل كامل الإيرادات التي حصل عليها مالك السفن ((ج)) منها مبلغ (5,268,145) ريال يمثل قيمة المصاريف المستردة من (أ)، وبالتالي يكون مبلغ إيجار السفن الذي حصل عليه مالكها



بمبلغ (3,003,900) ريال، هو بمثابة أرباح صافية، مما يعني أن المصلحة اعتمدت جميع مصاريف تشغيل السفن مقابل الإيراد المحقق للشركة غير المقيمة، وهو ما تم تطبيقه من قبل المصلحة على جميع السنوات محل الاعتراض، عليه ترى اللجنة سلامة إجراء المصلحة في حساب ضريبة أرباح تقديرية بواقع 100% على قيمة إيجار السفن باعتبارها أرباحًا صافية".

وأضاف المكلف أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية للأسباب التالية:

1- لا علم له بأي قضية قامت المصلحة فيها بربط الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة 100% على إيجار المعدات أو السفن، حيث كانت المصلحة تقوم دائما بربط ضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة 15% أو 20% فيما يتعلق بإيجار المعدات أو السفن، وقد تجاهلت المصلحة أن بعض المكونات الرئيسية لبند التكاليف قد تم تكبدها من قبل مالك السفن، ومثال على ذلك استهلاك السفن وتكاليف التمويل... الخ، ولذلك فإن كامل إيجار السفن المدفوع إلى المالك لا يمثل ربحًا لأن المالك يتكبد مصاريف رئيسية مثل الاستهلاك وتكاليف التمويل ومصاريف العمل الأخرى ونحوها.

2- لقد أخطأت المصلحة واللجنة الابتدائية في فهم طبيعة وأحكام اتفاقيات تأجير السفن، حيث كانت السفن مستأجرة على أساس استئجار مركب عاري لأن هناك أساسان متعارف عليهما في حالة استئجار المراكب أو السفن لتحديد سعر الإيجار هما:

أ- أساس الاستئجار الكامل، حيث يتكبد المالك جميع المصاريف المرتبطة بالمركب أو السفينة مثل الاستهلاك، تكلفة التمويل، أجور البحارة، الوقود، اللوازم، رسوم الميناء، قطع الغيار، الحوض الجاف، الصيانة ومصاريف العمل الأخرى... الخ، أي أن مالك السفينة في هذه الحالة يتحمل كامل المسؤولية عن جميع المصاريف المتعلقة بالسفينة.

ب- أساس استئجار المركب العاري، حيث يتكبد المالك الاستهلاك وتكلفة التمويل وبعض مصاريف العمل الأخرى الضرورية المتعلقة بالسفينة، أما جميع مصاريف التشغيل المباشرة فيتحملها الطرف الذي استأجر السفينة.

ومن الواضح أن سعر الإيجار الذي يتم تحديده في حالة الاستئجار الكامل أعلى من سعر الإيجار الذي يتم تحديده في حالة استئجار المركب العاري، وفي كلتا الحالتين فإن ربح مالك السفن يكون كما هو لأن سعر الإيجار يكون مختلفًا في كل حالة.

وقد استأجرت الشركة جميع السفن على الأساس الثاني المذكور أعلاه، أي على أساس استئجار مركب عاري، وبناءً على ذلك كان يتوجب دفع مبلغ إيجار ثابت إلى مالك السفن مقابل استئجار السفن، وقد تحملت الشركة جميع مصاريف التشغيل الفعلية المذكورة في الاتفاقية ومنها تكاليف الحوض الجاف وقطع الغيار المستخدمة حسب الفاتورة المقدمة منها والتي يجب أن تؤيد تلك الفواتير نسخ من الفواتير الصادرة من جهات الإصلاح والصيانة ومن قبل موردي قطع الغيار والمواد.

3- بالنسبة لوجهة نظر المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية أن الإيجار البالغ (3,003,900) ريال والذي حققته الجهة المؤجرة (ج) يمثل ربحًا صافيًا، فإننا نود الإفادة أننا لم نستطع التأكد من مصدر المبلغ (8,272,045) ريال والمبلغ (5,268,145) ريال الواردين في قرار اللجنة الابتدائية كمصاريف تشغيل ومصاريف قابلة للاسترداد لعام 2001م، بيد أننا نفيد أن قيمة كل سفينة



تبلغ ملايين الدولارات الأمريكية، وقد تجاهلت المصلحة واللجنة الابتدائية أن بعض المكونات الرئيسية لبند التكاليف قد تم تكبدها من قبل مالك السفن، ومثال على ذلك استهلاك السفن وتكاليف التمويل ومصاريف التشغيل الأخرى المتعلقة بالسفن، ولذلك فإن كامل إيجار السفن المدفوع إلى المالك ليس ربحاً لأن المالك يتكبد المصاريف الرئيسية ذات الصلة.

4- إن الإجراء المتبع لدى المصلحة عادة هو حساب الضريبة على إيجار المعدات أو السفن على أساس ربح تقديري بنسبة 15% أو 20%، وقد قامت الشركة من تلقاء نفسها باحتساب ضريبة الأرباح التقديرية للأعوام من 1998م إلى 2001م على أساس ربح تقديري بنسبة 20%، كما أن المصلحة قد حسبت الضريبة في الربوط الأساسية على أساس ربح تقديري بنسبة 20%، ولا علم للشركة بأي تغيير في ظروف التشغيل أو الأنظمة أو تفسيراتها يبرر رفع نسبة الربح التقديري إلى 100% على إيجار السفن حيث إن ظروف وطبيعة الخدمات المؤداة بقيت ثابتة كما كانت عليه خلال الأعوام السابقة التي قبلت فيها المصلحة سداد الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة 20%.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف حساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم حساب أرباح تقديرية بنسبة 100% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن، وذلك بعد اطلاع فريق الفحص الميداني بالمصلحة على صور العقود والاتفاقيات الخاصة بإيجار تلك السفن بالإضافة إلى إجابات المكلف أثناء الفحص الميداني، حيث تبين أن الشركة المؤجرة لا تتحمل أي تكاليف بل يتحمل المكلف جميع المصاريف والتكاليف المتعلقة بتشغيل وصيانة تلك السفن، مما يعني أن الشركة المؤجرة تحصل على مبلغ صافي يعد بمثابة ربح ليس عليه أي أعباء بخصوص تلك السفن، كما تبين أن الشركة المؤجرة لتلك السفن (ج) هي الشريك الأجنبي في الشركة.

كما لاحظ فريق الفحص الميداني أن المكلف يتحمل جميع المصاريف المتعلقة بالسفن المستأجرة من صيانة وعمالة وتأمين... الخ، والتي تفوق تكلفة استئجار تلك السفن، حيث إنه في عام 2001م تم استئجار السفن بمبلغ (3,003,900) ريال، بينما في نفس العام تم دفع مصاريف صيانة ومعدات بمبلغ (3,025,171) ريال تحملها المكلف، وعليه تتمسك المصلحة بصفة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن خلال الأعوام من 1998م حتى 2001م، في حين ترى المصلحة حساب أرباح تقديرية بنسبة 100% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وحيث إن هذه اللجنة قد انتهت في البند الأول من هذا القرار إلى عدم أحقية المصلحة في فتح ربط عام 1998م لمضي خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية، كما انتهت كذلك إلى أن المصلحة وقت إجراء الربوط لم تخالف نصوصاً نظامية أو تعليمات لديها فيما يتعلق بحساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن خلال الأعوام من 1998م حتى 2001م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب البحارة للأعوام من 1998م إلى 2001م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة أرباح تقديرية بواقع 15% على رواتب البحارة. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في حيثيات رأي اللجنة الابتدائية ما نصه (لاحظت اللجنة أن كشف الرواتب مدون على أوراق غير رسمية وغير موقعة من قبل الشركة، وأن عقود التوظيف مدونة على أوراق غير رسمية وباللغة الإنجليزية، كما أن مستندات التحويل أو الدفع لا توضح طبيعة العلاقة بين المكلف والبحارة، فعليه لا يمكن للجنة الركون إلى تلك المستندات. وأما ما ذكره المكلف في وجهة نظره من أن اتفاقية تأجير السفن قد نصت بوضوح على أن أجور البحارة من مسؤولية (أ) ... فنظرًا لعدم تقديم المكلف اتفاقية تأجير السفن بينه و (ج) إلى اللجنة، لذلك لا يمكن تحديد علاقة القباطنة والبحارة بالمكلف، وبالتالي ترى اللجنة سلامة إجراء المصلحة في حساب ضريبة أرباح تقديرية بنسبة 15% على رواتب البحارة).

وأضاف المكلف أنه لا يتفق مع ربط المصلحة وقرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- استأجرت الشركة السفن على أساس استئجار مركب عاري ووافقت على تشغيل السفن على نفقتها، وكما جاء في اتفاقيات استئجار السفن تتحمل الشركة جميع المصاريف المتعلقة بتشغيل السفن خلال فترة الإيجار مثل أجور البحارة وراتب الإجازة والطعام والوقود والزيوت والماء ورسوم الميناء ومصاريف الهجرة ورسوم الوكالة والرسوم والضرائب، وقد دفع جزء من تلك الأجور إلى البحارة بشكل مباشر، بينما دفع لهم المبلغ المتبقي بواسطة الشركات الشقيقة، وفي ضوء ما تقدم، فإن هذا المبالغ المدفوعة يجب ألا تخضع لضريبة الأرباح التقديرية لأنه يمثل الأجور الفعلية المدفوعة للبحارة.

2- إن الرواتب تخص موظفي الشركة ودفعت من قبل (د) و (هـ) بالنيابة عن الشركة وتم فيما بعد ردها من قبل الشركة إلى (د) و (هـ)، ولذلك فإن (د) و (هـ) لم تحققاً أي دخل من المملكة ولم تقدماً أي خدمات إلى الشركة في المملكة، وبناءً على ذلك فإن إجراء المصلحة بربط ضريبة أرباح تقديرية على رد تلك المصاريف الفعلية مخالف للنظام الضريبي الذي لم يتضمن فرض ضريبة على الرواتب والأجور.



3- طلبت اللجنة الابتدائية أثناء جلسة الاستماع معلومات إضافية من الشركة لإثبات أن قباطنة وطواقم بحارة السفن كانوا موظفين لديها وقد تم تقديم المعلومات التالية:

- بيان تحليلي للرواتب المدفوعة مباشرة من قبل الشركة.

- نسخ لعينة من المستندات المؤيدة للرواتب والأجور المدفوعة.

- نسخ من عقود التوظيف الخاصة بالمعاملين التي قدمت بشأنهم مستندات الدفع.

4- تم تزويد اللجنة الابتدائية بتحليل كشف الرواتب كما هو ممسوك من قبل الشركة، كما أن عقود التوظيف المقدمة للجنة الابتدائية كانت مختومة من قبل الشركة، وكانت أسماء الموظفين فيها مترجمة إلى اللغة العربية.

5- إن العلاقة بين الشركة والمستفيد واضحة من خلال عقد العمل الذي يعتبر المستند الذي يتم على أساسه الدفع للعاملين، كما أنه قد تم تزويد اللجنة الابتدائية بسندات استلام الرواتب الموقعة من قبل العاملين، ونعتقد أن المستندات أعلاه والتوضيحات ذات الصلة تعتبر دليلًا وثائقيًا كافيًا لإثبات أن هذه المبالغ هي رواتب وأجور دفعتها الشركة للعاملين، وبالتالي يجب ألا تخضع لضريبة الأرباح التقديرية.

بما أن القباطنة والبحارة كانوا يعملون على متن السفن في المنطقة البحرية من المنطقة المحايدة بين المملكة والكويت، فإنهم لا يحتاجون إلى تأشيرة عمل ورخصة إقامة سعودية وغير مسجلين لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية السعودية وفقًا لأنظمة التأمينات الاجتماعية المطبقة على البحارة، حيث إن القباطنة والبحارة العاملين لدى الشركة يدخلون إلى المملكة على دفتر سجل البحارة ويذهبون مباشرة إلى سفنهم العاملة في المناطق البحرية في المنطقة المحايدة خلال (48) ساعة.

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه، وبما أن المبالغ المذكورة أعلاه تمثل الرواتب الفعلية المدفوعة إلى البحارة، سواء دفعت لهم مباشرة أو بواسطة الشركات الشقيقة، فإن المبالغ المدفوعة يجب ألا تخضع لضريبة الأرباح التقديرية، وبالتالي يطلب المكلف عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف على علم بجميع الأنظمة والتعليمات المتعلقة بحساب ضريبة الجهات غير المقيمة، وحيث اتضح لفريق الفحص الميداني بأن المكلف دفع مبالغ إما بواسطة الشركة المؤجرة أو بواسطته مباشرة إلى أشخاص ليس على كفالتة وليس لديهم رخص إقامة أو عقود توظيف، وكذلك ليسوا مسجلين بالتأمينات الاجتماعية، بل حتى جنسياتهم غير معلومة، حيث ذكر المكلف أثناء الفحص الميداني أنه يستخدم بحارة ربما تتجاوز أعدادهم المئات، ويتم الاستئجار عن طريق مالك السفن ((ج))، وبما أن تلك المبالغ مدفوعة لجهة غير



مقيمة وأديت الخدمة بالكامل داخل المملكة، لذا يترتب عليه نظامًا إخضاع المبالغ المدفوعة لها لضريبة جهات غير مقيمة وفقًا للمادة (4) من القرار الوزاري رقم (340) في 1370/7/1هـ، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن خلال الأعوام من 1998م حتى 2001م، في حين ترى المصلحة خضوع هذه المبالغ للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أنه فيما يخص عام 1998م، وحيث انتهت هذه اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى عدم أحقية المصلحة في فتح الربط لمضي خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن خلال عام 1998م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص الأعوام من 1999م حتى 2001م، فإنه باطلاع اللجنة على الإقرارات الضريبية للمكلف تبين أن بند رواتب البحارة بلغ خلال الأعوام 1999م و2000م و2001م مبلغ (2,818,454) ريال ومبلغ (3,348,588) ريال ومبلغ (4,272,500) ريال على التوالي.

وباطلاع اللجنة على الربط الضريبية المعدل للأعوام من 1999م إلى 2001م تبين أن المصلحة فرضت ضريبة جهات غير مقيمة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن خلال الأعوام 1999م و2000م و2001م بمبلغ (1,455,443) ريال ومبلغ (2,475,407) ريال ومبلغ (3,630,668) ريال على التوالي.

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من المكلف تبين لها أن المكلف قام باستئجار مراكب بحرية من جهة غير مقيمة، وقام باستقدام عاملين فنيين (بحارة وموظفين فنيين آخرين) لتشغيل تلك المراكب، كما تبين أنه يقوم باستخدام هؤلاء العمال على المراكب المستأجرة مباشرة ثم يغادرون بعد إنجاز العمل، ولا يحصلون على رخص إقامة في المملكة ولا يتم تسجيلهم لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، ويقوم المكلف بدفع رواتبهم مباشرة أو بواسطة الشركات الشقيقة.

وبدراسة اللجنة لتفاصيل وإجراءات العملية وعكسها محاسبياً بالنسبة للرواتب المدفوعة من قبل الشركات الشقيقة تبين أن تصنيف المبالغ المدفوعة لها كرواتب وأجور يعد تصنيفاً غير صائب محاسبياً، حيث إن هذه المبالغ دفعت للعاملين الفنيين من قبل الشركة وكالة وليس أصالة ويتم حسمها من مبالغ التعاقد دورياً عند إجراء التسويات المحاسبية، وبناءً عليه فإن هذه



المبالغ تعد جزءاً مكملاً لما يدفع لقاء الخدمات المقدمة من الشركات الشقيقة غير المقيمة، ومن ثم تخضع المبالغ المدفوعة لها للضريبة طبقاً للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ التي قضت بفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، كما قضت المادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل بأن عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام تعني : 1- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، ونصت المادة الثالثة عشرة من النظام على: "أنه تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية، والناتجة أيضاً عن معاملات استثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك جميع الواردات الناتجة عن العمولات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية أو داخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة"، كما نصت المادة رقم (6) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ على: "تقدر الأرباح المبحوث عنها في المادة السابقة على الذين لا يوجد لديهم حسابات يركن إليها ويعتمد عليها عن طريق تقدير قيمة البضائع والآلات والأدوات التي دخلت عليهم أو ل حسابهم استنتاجاً من قيود الجمارك وغيرها من الوسائط والمعاملات التي تصلح لأن تكون مداراً لتحقيق مقدار الربح، ويلاحظ تقدير الربح في هذه الحالة بما لا يقل عن خمسة عشر في المائة من مجموع الواردات العامة".

وبناءً على النصوص النظامية المذكورة أعلاه، ترى اللجنة فرض ضريبة على الجهات غير المقيمة التي مارست أعمالها داخل المملكة وخارجها في آن واحد، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن خلال الأعوام من 1999م حتى 2001م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: إخضاع كامل ربح المكلف للزكاة والضريبة، وإخضاع كامل الربح التقديري للجهات غير المقيمة للضريبة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة وزكاة وضريبة أرباح تقديرية على إجمالي الدخل المحقق على أساس 100%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في حيثيات رأي اللجنة الابتدائية ما نصه "برجوع اللجنة إلى ملف القضية ووقائع الجلسة وتقرير الفحص الميداني اتضح أن نشاط المكلف هو القيام بالأعمال المتعلقة بتشغيل السفن لخدمة حقول البترول البحرية، وحسب الاتفاقية المبرمة بينه وبين (ب) بتاريخ 1996/3/2م، يقوم المكلف بتأجير السفن إلى (ب) لغرض استخدامها في نقل المواد



والموظفين الخاصة بأعمال المستأجر في التنقيب وإنتاج الغاز والنفط والمواد الأخرى بالخليج العربي، وأن (ب) هي التي تعمل في المنطقة المحايدة وليس المكلف، وأن (ب) هي التي تقوم بسداد الضريبة إلى السلطات الضريبية بالكويت، بخلاف ما ادعاه المكلف أنه هو من قام بسداد الضريبة بدولة الكويت، وفقاً للمستندات المقدمة للجنة، ومن ثم لا ينطبق عليه خطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (3761/4) المؤرخ في 1409/6/1هـ، عليه ترى اللجنة سلامة إجراء المصلحة في حساب الزكاة وضريبة الدخل وضريبة الجهات غير المقيمة على إجمالي الدخل بواقع 100%.

وأضاف المكلف أنه لا يتفق مع ما ورد في حثيات قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

1- أن وجهة نظر اللجنة الابتدائية بأن الشركة تزاوّل نشاط النقل غير صحيحة على الإطلاق، وحسب ما يظهر من الإيضاح (1) حول القوائم المالية المدققة وشهادة السجل التجاري فإن الشركة تزاوّل تشغيل السفن لخدمة آبار الزيت في المناطق المغمورة لأغراض صيانة وإصلاح وإقامة منصات الحفر بالإضافة إلى خدمات المسح والمساندة والغوص والخدمات المتعلقة بذلك.

2- أن السفن المستأجرة قد اقتصر تشغيلها على المنطقة المحايدة المغمورة بين المملكة والكويت من ميناء الخفجي، وأن هذه السفن قدمت خدمات مساندة إلى ثلاث منصات حفر تابعة ل(ب) كانت تعمل في المنطقة المحايدة المغمورة بين المملكة والكويت، وقد عملت هذه السفن في تقديم خدمات شحن المواد واللوازم من ميناء الخفجي إلى منصات الحفر البحرية، وتحريك/سحب منصات الحفر البحرية ضمن المنطقة المحايدة المغمورة، وتقديم خدمة مساندة الانتظار لمنصات الحفر البحرية العاملة في المنطقة المحايدة المغمورة.

1- قدمت الشركة إقرارات ضريبية في المملكة والكويت بناءً على المادة (4) من الاتفاقية المبرمة بين الشركة و(ب) التي تنص على: " أ- يحتفظ المستأجر بحقه في حجز 5% من كل دفعة كضمان لقيام المالك بسداد مستحقات الزكاة أو ضريبة الدخل المترتبة عليه بموجب هذا العقد بالمملكة والكويت، على أن يتم الإفراج عن المبلغ المحجوز للمالك بدون أدنى تأخير فور قيامه بتقديم شهادات الزكاة والدخل الصادرة من الجهات المختصة بالمملكة والكويت عن هذه الفترة.

ب- يتم تعديل نسبة الحجز المشار إليها أعلاه بنفس المبلغ ونفس المعادلة التي تسنها إدارتي الزكاة والدخل بالمملكة والكويت).

4- تأييداً لوجهة نظر الشركة بأن الخدمات قد نفذت بأكملها في المنطقة المحايدة المغمورة نقدم المستندات التالية وهي:

- نسخة من العقد المبرم مع (ب) والذي يشترط على الشركة تقديم إقرارات ضريبية في المملكة والكويت.

- نسخة من الخطاب الصادر عن (ب) والذي يؤكد بأن الشركة قد نفذت العقود في المنطقة المحايدة المغمورة.



- نسخة من شهادات الضريبة الصادرة من وزارة المالية بالكويت والتي تؤكد تسديد الالتزام الضريبي من قبل الشركة على عقودها مع (ب).

وقد صرحت الشركة عن الإيرادات الإجمالية في إقراراتها الضريبية المقدمة في المملكة والكويت وسددت التزاماتها الضريبية تبعاً لذلك على أساس 50% في كل دولة.

5- بناءً على التعليمات الواردة في خطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (3761/4) بتاريخ 1409/6/1هـ فإنه يتعين على مكلفي الضريبة والزكاة العاملين في المنطقة المحايدة المغمورة أن يدفعوا 50% من الضريبة والزكاة المستحقة على النشاطات المؤداة في المنطقة المحايدة المغمورة وقد نص الخطاب الوزاري على : ... الاستمرار في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على جميع المكلفين العاملين بالمنطقة المغمورة المحايدة على أساس 50% من قيمة الزكاة أو الضريبة المستحقة على كامل دخل النشاطات بتلك المنطقة مع تطبيق هذه القاعدة من بداية ممارسة أي من المكلفين لأنشطتهم في المنطقة المذكورة".

وفقاً لما تقدم، وبما أن عمليات الشركة والجهات غير المقيمة قد أدت بالكامل في المنطقة المحايدة المغمورة، لذا يطلب المكلف إخضاع 50% من الربح المتحقق من الأعمال المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة للأعوام من 1998م حتى 2001م للضريبة والزكاة بحسب الأحوال، وكذلك إخضاع 50% من الربح التقديري للجهات غير المقيمة للأعوام من 1998م حتى 2001م للضريبة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن فريق الفحص الميداني بالمصلحة توصل من خلال البيانات المقدمة أثناء الفحص إلى أن نشاط الشركة يتمثل في نقل المواد والعاملين إلى (ب) (شركة سعودية) من موانئ المملكة إلى المنطقة المغمورة، وبناءً عليه تُعامل الإيرادات الناتجة عنها كأجور شحن من موانئ المملكة فتخضع بالكامل للزكاة والضريبة لتوفر شرطي الخضوع وهما المصدريّة والممارسة وفقاً للمادة (10) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي:

1- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آنٍ واحدٍ.

2- مجموع حصص الشركاء غير السعوديين من الأرباح الصافية لشركات الأموال السعودية.

وحيث إن مصدر الدخل من شركة سعودية بالمملكة (ب)، وتمت الممارسة أيضاً في موانئ المملكة، بناءً عليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف إخضاع 50% من الربح المتحقق من الأعمال المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة للأعوام من 1998م حتى 2001م للضريبة والزكاة بحسب الأحوال، وكذلك إخضاع 50% من الربح التقديري للجهات غير المقيمة للأعوام من 1998م حتى 2001م للضريبة، في حين ترى المصلحة إخضاع كامل ربح المكلف للضريبة والزكاة بحسب الأحوال، وكذلك إخضاع كامل الربح التقديري للجهات غير المقيمة للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وترى اللجنة أنه فيما يخص إخضاع 50% من الربح التقديري للجهات غير المقيمة عام 1998م للضريبة، وحيث إن هذه اللجنة انتهت في البند الأول من هذا القرار إلى عدم أحقية المصلحة في فتح الربط لمضي خمس سنوات من تاريخ حصول المكلف على شهادة نهائية، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه إخضاع 50% من الربح التقديري للجهات غير المقيمة عام 1998م للضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص إخضاع 50% من الربح المتحقق من الأعمال المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة للأعوام من 1998م حتى 2001م للضريبة والزكاة بحسب الأحوال، وكذلك إخضاع 50% من الربح التقديري للجهات غير المقيمة للأعوام من 1999م حتى 2001م للضريبة، فإنه باطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) في 1370/1/21هـ تبين أن المادة (13) منه تنص على: "تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام:

كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صور دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية، والناتجة أيضًا عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك جميع الواردات الناتجة من العمولات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة.

وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية وداخلها في آي واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محليًا من أي مصدر كان في المملكة، ويضاف إلى هذا ذلك القسم الذي يعود إلى مصادر محلية من الواردات التي تحصلها الشركة من جراء أعمالها المشتركة في داخل البلاد وخارجها وتشمل المملكة العربية السعودية كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحييتين بينها وبين كل من العراق والكويت".



وباطلاع اللجنة على المادة (16) من النظام المتضمنة أنه: "يجب إدراج جميع الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - 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...".

وباطلاع اللجنة على المادة الأولى من المرسوم الملكي رقم (577/2/17) بتاريخ 1376/3/14هـ تبين أنها تنص على (تستوفي الزكاة كاملة وفقًا لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء من جميع رعايانا السعوديين على السواء، كما تستوفي من الشركات السعودية التي يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من السعوديين، كما تستوفي أيضًا من الشركاء السعوديين في الشركات المؤلفة من سعوديين وغير سعوديين).

ويتضح من النصوص النظامية السابقة خضوع كامل إيرادات المكلفين للزكاة والضريبة، وبناءً عليه فإن ما يطالب به المكلف من عدم إخضاع كامل ربحه للزكاة أو الضريبة، وكذلك عدم إخضاع كامل الربح التقديري للجهات غير المقيمة للضريبة يُعد مطلبًا غير نظامي، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه إخضاع 50% من الربح المتحقق من الأعمال المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة للأعوام من 1998م حتى 2001م للضريبة والزكاة بحسب الأحوال، وكذلك إخضاع 50% من الربح التقديري للجهات غير المقيمة للأعوام من 1999م حتى 2001م للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير على مبلغ الضريبة المستحقة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المعلومات التالية كانت متوفرة لدى المصلحة في الإقرارات الضريبية والقوائم المالية المدققة المقدمة عن جميع الأعوام محل الاستئناف وهي:

أ- أدت النشاطات فقط في المنطقة المحايدة المغمورة بين المملكة والكويت.

ب- استأجرت الشركة سفنًا لتشغيلها في المنطقة المحايدة المغمورة، وسددت الشركة ضريبة جهات غير مقيمة على أساس ربحٍ تقديريٍّ بنسبة 20% على 50% من الإيجار المدفوع إلى مالك السفن.

ج- بما أن تشغيل السفن تم حصريًا في المنطقة المحايدة المغمورة، فقد تم تسديد الضريبة والزكاة السعودية على 50% من النشاطات بما في ذلك ضريبة الأرباح التقديرية على 50% من إيجار السفن وفقًا للأنظمة السائدة، وقد قدمت الشركة الإقرارات الضريبية في الكويت لتسديد الضريبة على الـ 50% المتبقية من النشاطات.



د- تم التصريح عن رواتب البحارة في الإقرارات الضريبية.

وبعد دراسة جميع المعلومات المذكورة أعلاه أجرت المصلحة ربوطًا نهائية قبلت فيها الأساس المتبع في تسديد ضريبة الأرباح التقديرية على 50% من الإيجار المدفوع مقابل استئجار السفن على أساس ربحٍ تقديريٍّ بنسبة 20%، كما لم تفرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن، وبما أن الربوط النهائية قد أجريت بعد دراسة جميع المعلومات المقدمة في الإقرارات النهائية والقوائم المالية المدققة، فإنه ليس هناك ما يبرر فرض غرامة تأخير في الربط المعدل.

وأضاف المكلف أن المسائل التي جرى بحثها أعلاه هي موضوع خلاف من نواحٍ مختلفة بينه وبين المصلحة، ونتيجة لذلك لا يجوز إخضاع فرق الضريبة الناتج عنها لغرامة التأخير استنادًا إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (5) لعام 1393هـ.

وقد ورد في المنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ 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، كما تضمن المنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ أن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة لا تستحق إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة.

ويؤكد المنشوران الدوريان المذكوران أعلاه الأمور التالية:

- أن الغرض من الغرامات المفروضة بموجب النظام هو التأكد من التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة.
- أنه يكفي أن يقوم المكلف بالوفاء بالتزاماته في الموعد المحدد بالنظام لينجو من غرامة التأخير، أي أن يقدم المكلف إقراره وفقًا للنظام وفي المواعيد المحددة.
- أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة بناءً على دراستها للإقرار.

وبناءً على ما تقدم، وحيث إن الشركة كانت دائماً تقدم إقراراتها ضمن الفترة المحددة طبقاً للنظام، لذا يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن حساب ضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن على أساس ربحٍ تقديريٍّ بنسبة 100%، وكذلك حساب ضريبة على كامل المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المصلحة لم تكن على علم بجميع المعلومات المتعلقة باستئجار السفن إضافة إلى استئجار العمالة، حيث إن الربوط الأساسية للأعوام من 1998م حتى 2001م لم تكن تشمل على ضريبة جهات غير مقيمة عدا استئجار السفن والتي هي أيضًا لم تكن جميع الأمور المتعلقة بها متوفرة لدى المصلحة، وبعد اتضاح وتوافر تلك المعلومات تم فتح الربوط لتلك الأعوام واحتساب ضرائب جهات غير مقيمة، بالإضافة إلى



حساب غرامات تأخير على الفروقات الناتجة عن بنود مستقرة وواضحة في النظام وليست موضع خلاف بين المكلف والمصلحة، مما ترى معه المصلحة إخضاع كامل الفروقات الضريبية لغرامة التأخير وفقاً للمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ والمنشور الدوري رقم (5) لعام 1393هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على فرق ضريبة الجهات غير المقيمة، في حين ترى المصلحة خضوع كامل الفروقات الضريبية على الجهات غير المقيمة لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة وحيث إن هذه اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن عدم أحقية المصلحة في فتح الربط النهائي لعام 1998م، وكذلك حساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إجبار السفن لجميع أعوام الاستئناف، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، وبالتالي إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما فيما يتعلق بفرض ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل رواتب بحارة السفن، وإخضاع كامل الربح التقديري للجهات غير المقيمة للضريبة، فترى اللجنة أنهما يعدان 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 عنهما، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عنهما وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (7) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربط النهائي لعام 1998م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط للأعوام من 1999م حتى 2001م لغرض حساب أرباح تقديرية بنسبة 100% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط للأعوام من 1999م حتى 2001م لغرض فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

د- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في إعادة فتح الربوط للأعوام من 1999م حتى 2001م لغرض إخضاع كامل الأرباح التقديرية للجهات غير المقيمة للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن خلال الأعوام من 1998م حتى 2001م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

1/3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن خلال عام 1998م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل رواتب بحارة السفن خلال الأعوام من 1999م حتى 2001م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه إخضاع 50% من الربح التقديري للجهات غير المقيمة عام 1998م للضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب/ رفض استئناف المكلف في طلبه إخضاع 50% من الربح المتحقق من الأعمال المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة للأعوام من 1998م حتى 2001م للضريبة والزكاة بحسب الأحوال، وكذلك إخضاع 50% من الربح التقديري للجهات غير المقيمة للأعوام من 1999م حتى 2001م للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5/أ- إلغاء غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن فتح الربط النهائي لعام 1998م، وكذلك حساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل إيجار السفن لسقوط أصلها، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن حساب ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل رواتب بحارة السفن، وكذلك إخضاع كامل الربح التقديري للجهات غير المقيمة للضريبة، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1471

سنة القرار: 1436

المفتاح

صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.

الموضوع

سحب الهيئة للاعتراض.

المبدأ

رغبة الهيئة في سحب الاستئناف للاتفاق بينها وبين المنشأة على معالجة الاعتراض دون الاستمرار في الخصومة، يترتب عليه انتهاء الخلاف بين الهيئة والمنشأة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/30هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ،

وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (1) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على (أ) - (المكلف) لعامي 2002م و2003م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/24هـ كل من: ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن عدم الحضور.



وقد قدم ممثلو المصلحة لهذه اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة خطابًا مؤرخًا في 1436/2/24هـ يتضمن رغبة المصلحة في سحب استئنافها حيث تم الاتفاق بينها وبين المكلف على معالجة الاعتراض دون الاستمرار في عملية الاستئناف. وبناءً عليه ترى اللجنة انتهاء الخلاف بين الطرفين لسحب المصلحة استئنافها على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (1) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2002م و2003م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: انتهاء الخلاف بين مصلحة الزكاة والدخل و (أ) – بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2002م و2003م لسحب المصلحة استئنافها على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (1) لعام 1434هـ.

ثانيًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1472

سنة القرار: 1436

المفتاح

صرف النظر لانتفاء الخلاف - ضريبة الدخل.

الموضوع

سحب الهيئة للاعتراض.

المبدأ

رغبة الهيئة في سحب الاستئناف للاتفاق بينها وبين المنشأة على معالجة الاعتراض دون الاستمرار في الخصومة، يترتب عليه انتهاء الخلاف بين الهيئة والمنشأة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/30هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (34) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على (أ) - (المكلف) لعام 2006م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/10هـ كل من:و.....و....., ولم يحضر المكلف أو من ينوب عنه، ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذاراً عن عدم الحضور.



وقد قدم ممثلو المصلحة لهذه اللجنة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة خطاباً مؤرخاً في 1436/2/10هـ يتضمن رغبة المصلحة في سحب استئنافها حيث تم الاتفاق بينها وبين المكلف على معالجة الاعتراض دون الاستمرار في عملية الاستئناف.

وبناءً عليه ترى اللجنة انتهاء الخلاف بين الطرفين لسحب المصلحة استئنافها على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (34) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2006م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: انتهاء الخلاف بين مصلحة الزكاة والدخل (أ) - بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعام 2006م لسحب المصلحة استئنافها على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (34) لعام 1433هـ.

ثانياً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1473

سنة القرار : 1436

المفتاح

صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.

الموضوع

سحب الهيئة للاعتراض.

المبدأ

تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منه، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/30هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ ، والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (19) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2002م حتى 2005م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/24هـ كل من: و..... و..... كما مثل المكلف.....

وقد أفاد ممثل المكلف في جلسة الاستماع والمناقشة طبقاً لما هو مدون في محضر ضبط القضية أنه يرغب في سحب الاستئناف على القرار الابتدائي.

وبناء عليه ترى اللجنة انتهاء الخلاف بين الطرفين لسحب المكلف استئنافه على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (19) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2002م حتى 2005م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: انتهاء الخلاف بين (أ) ومصلحة الزكاة والدخل بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2002م حتى 2005م لسحب المكلف استئنافه على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (19) لعام 1433هـ.

ثانياً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1474

سنة القرار: 1436

المفتاح

الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.

الموضوع

تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة النظامية.

المبدأ

تقديم المنشأة الاستئناف بعد انتهاء المهلة المحددة نظامياً، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/30هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (15) لعام 1433هـ الصادر بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/10هـ كل من: 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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (15) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/69) بتاريخ 1433/9/11هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (43) بتاريخ 1434/3/11هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم بتاريخ 1432/7/3هـ بمبلغ (6,263,008) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وقد سألت اللجنة ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة عن تاريخ استلام قرار اللجنة الابتدائية، وطلبت منه تزويدها بالمستند المثبت لذلك، فأفاد بأنه يطلب مهلة أسبوع من تاريخ الجلسة لتقديم ما طلبته اللجنة، وحتى تاريخ إصدار هذا القرار لم يرد من المكلف أي بيانات بهذا الخصوص.

وبرجوع اللجنة للمادة (26) من القرار الوزاري رقم (340) في 1370/7/1هـ المعدلة بالقرار الوزاري رقم (480/3) في 1414/3/1هـ والتي تنص على أن "لكل من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف الحق في استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في ميعاد لا يتجاوز (30) يومًا من تاريخ استلام القرار على أن يقوم المكلف قبل قبول استئنافه بسداد الضريبة المستحقة عليه طبقًا لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية نقدًا أو بتقديم ضمان بنكي بالشروط المنصوص عليها في هذه المادة"، كما تم الرجوع للمادة (12) من القرار الوزاري رقم (393) في 1370/8/6هـ والتي تنص على أن "للمالية والمكلف الحق في استئناف قرار اللجنة الابتدائية إلى اللجنة الاستئنافية المنصوص عليها في المادة (26) من القرار (340) بتاريخ 1370/7/1هـ في نفس الميعاد المحدد في المادة (10) من هذا القرار والمحدد (30) يومًا"، كما تم الرجوع إلى المادة (13) من القرار المشار إليه والتي تنص على أن "استئناف المالية والمكلف لا يحول دون دفع الزكاة المتحققة بموجب قرار اللجنة الابتدائية وعلى المكلف دفعها قبل تقديم استئنافه، ولا ينظر في الاستئناف إلا إذا كان مصحوبًا بصورة مصدقة رسميًا من وصول دفع الزكاة.

وحيث إن تاريخ صدور قرار اللجنة الابتدائية الثانية رقم (15) لعام 1433هـ هو 1433/9/11هـ بتاريخ قيد الاستئناف لدى هذه اللجنة هو 1434/3/11هـ، وحيث إن المكلف لم يقدم ما يثبت أن استئنافه قُدم خلال المدة النظامية للاستئناف المحددة بـ (30) يومًا من تاريخ استلام القرار الابتدائي، لذا فإن اللجنة بالأغلبية ترى رفض استئناف المكلف من الناحية الشكلية.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: رفض الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (15) لعام 1433 هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1475

سنة القرار: 1436

المفتاح

أصول / دائنون / قروض - زكاة.

الموضوع

أصول مستهلكة / دائنون تجاريون / قروض طويلة الأجل.

المبدأ

يحتسب الوعاء الزكوي باستخدام أسلوب محدد يتم فيه حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل، وتقييد نطاقها بحدود معينة بلا سند نظامي أو محاسبي يترتب عليه رفض طلب الهيئة حسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/2/30هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافات المقدمة من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (20) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2004م حتى 2007م وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/15هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (20) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/250) بتاريخ 1433/10/21هـ، وتم استلامه من قبل المصلحة وقيدها برقم (1433/16/38207) بتاريخ 1433/12/1هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة برقم (314) بتاريخ 1433/12/20هـ، كما تم استلام القرار الابتدائي من قبل المكلف بتاريخ 1433/10/24هـ وقدم المكلف استئنافه وقيدها لدى اللجنة برقم (255) بتاريخ 1433/11/23هـ، كما قدم للمصلحة ضمانا بنكيًا صادرًا من بنك (ب) برقم بتاريخ 1431/7/10هـ بمبلغ (1,153,525) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدميهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الوعاء الزكوي لعامي 2006م و2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/7) بتأييد المكلف من احتساب الزكاة الشرعية من واقع الوعاء الزكوي للعامين 2006م و2007م وفقًا لحجتي القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت بأنها قامت بإخضاع صافي الربح المعدل واعتبرته وعاءً للزكاة لعامي 2006م و2007م استنادًا إلى الآتي:

تقوم المصلحة بحسم الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية، طبقًا لتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ والذي يقضي بحسم قيمة الأصول الثابتة بشرطين: أولًا: أن يثبت سداد المكلف لكامل قيمتها، ثانيًا: أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من السنوات السابقة والاحتياطيات والمخصصات والاستدراكات والحساب الجاري الدائن لصاحب المنشأة. وهذا يعني من وجهة نظر المصلحة أنه لا أساس لقيمة صافي الربح العام دفترًا أو معدّلًا في الخضوع للزكاة، وقد أكد

على ذلك تعميم المصلحة رقم (1/73) بتاريخ 1409/7/12هـ، وذكرت المصلحة أن المتبع لديها في حال كان الوعاء الزكوي أقل من صافي أرباح العام فإنه يتم إخضاع أرباح العام للزكاة وأن هذا مبدأ ثابت ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء، وأن ما استدلت به اللجنة الابتدائية في قرارها والخاص بتطبيق ما ورد بالفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ، لا ينطبق على حالة هذا المكلف، وإنما هي خاصة بحالة المصنع المستفتي، ويمكن أن يجاب عنها من جانبين:



الجانف الأول: أن ما ورد في الفتوى (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ إجابة السؤال الرابع منها، يعتبر مؤيداً لإجراء المصلحة حيث إن صافي الربح عن العام محل ربط الزكاة لا يتم تحديده إلا بعد إقفال الحسابات في نهاية العام المالي وأنه لا يمكن القول بأن شراء الأصول الثابتة خلال العام قد تم من صافي الأرباح التي لم تكن تحققت بعد ولا يتم تحديدها إلا في نهاية العام بعد إعداد الحسابات الختامية حيث يتم شراء الأصول الثابتة من الإيرادات اليومية المتحققة التي تودع في البنوك وليس

من صافي الربح في نهاية العام وهو ما ذكرته الفتوى الشرعية من أن (ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها)، وعليه فإن ما يتبقى من الإيرادات بعد حسم المصاريف والتكاليف يمثل (صافي الربح) وهو الذي يتم تركيته وهذا ما يطبق على جميع المكلفين.

الجانف الثاني: أن الأخذ بصافي الأرباح المعدلة لأغراض تحديد الوعاء الزكوي كحد أدنى يعود إلى أن إخضاع الغلة (الربح) للزكاة رأي فقهي معتبر لزكاة المستغلات وقد صدر قرار من مجمع الفقه الإسلامي في دورته الثانية، والفتوى الشرعية المشار إليها بعالية في السؤال الرابع تنطبق بشكل دقيق لو أن النقد المتوفر للشركة تم استغلاله في أصول ثابتة أو عروض قنية فإن رصيد الأرباح سينخفض مقابل ذلك، ومن الناحية المحاسبية فإن الأرباح (المكاسب) تعرف بأنها الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال التي تأتي إما من زيادة في الأصول المتداولة أو نقص في الخصوم المتداولة أي زيادة في صافي الأصول المتداولة كلما كانت تلك المنشأة نامية والعكس صحيح، كما إن الربح المتحقق خلال العام لا يتم التصرف فيه إلا في حالات محددة منها التوزيع إلى الشركاء، وزيادة رأس المال، وتغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة إضافة إلى أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي إلى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها بمجرد أن مجموع العناصر السالبة المخصومة من الوعاء كانت أكبر من العناصر الموجبة حتى لو كانت الشركة محققة أرباحاً وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة، وطبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تعد على أساسها القوائم المالية فإن شراء الأصول الثابتة لا يعد مصروفًا إيراديًا يحمل على قائمة الدخل ولا يتم تخفيض أرباح العام بقيمة الأصول الثابتة المشتراة خلال العام وإنما تتأثر هذه الأرباح بإهلاكات واستدراكات هذه الأصول الثابتة، وتظهر أرباح العام كاملة بقائمة المركز المالي التي يتم الربط موجبها، والتصرف في الربح محاسبيًا يتمثل في التوزيع على الشركاء وزيادة رأس المال وأخرى ليس منها تمويل شراء الأصول الثابتة، والزكاة شرعاً: تفرض على رأس المال زائد الأرباح إلا أنه في بعض الحالات يقتصر الوعاء وفقاً لأحكام الشريعة على ناتج رأس المال وغلته (الأرباح) وذلك بسبب طبيعة النشاط الممارس حيث إن رأس المال وما في حكمه مستغل في عروض قنية، ولكون الأرباح نامية، ومن مقاصد الزكاة وشروطها النماء لذا فإنه لا يوجد مبرر شرعي لعدم إخضاعها للزكاة، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية وفقاً لما تضمنه ربط المصلحة منها القرار رقم (13) لعام 1417هـ المصادق عليه من قبل وزير المالية بالخطاب رقم (8974/3)



بتاريخ 1417/8/6هـ، وكذلك القرار رقم (152) لعام 1420هـ المصادق عليه من وزير المالية بالخطاب رقم (3305/1) بتاريخ 1420/3/27هـ، ولكل ما تقدم تتمسك المصلحة بصحة ونظامية ربطها.

بعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم ممثلها مذكرة رد مؤرخة في 1435/11/15هـ تضمنت الإفادة بأن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بقرارها رقم (20) لعام 1433هـ أيدت مطلب الشركة المتفق مع الفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ في عدم إخضاع صافي الربح المعدل للزكاة ويرى أن استئناف المصلحة ينقصه الدليل الموضوعي للأسباب الآتية:

1- إن إخضاع صافي الربح المعدل واعتباره كوعاء للزكاة هو إجراء من قبل المصلحة لا يستند إلى نص نظامي بل يتعارض مع الأساس الشرعي لحساب زكاة التجارة الذي ينظر إلى الموجودات الزكوية بجردها وتقويمها يوم وجوب الزكاة وذلك بالاستعانة بقائمة المركز المالي (الميزانية) بصرف النظر عن وجود ربح أو خسارة في حساب الأرباح والخسائر.

2- إن ما أوردته المصلحة من الاستناد إلى الفتوى رقم (23408) بتاريخ 1424/11/18هـ يتعارض مع وجهة نظرها حيث إن الفتوى نصت على أن ما جعل من إيرادات في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها، ومعلوم أن الإيرادات تتدفق طوال العام وأن عمليات المنشأة تجري على مدار العام ف شراء الأصول من أين سيتم إن لم يكن من إيرادات الشركة التي تتدفق على مدار العام ومعلوم أن صافي الربح يتحقق بعد مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتعرف نتيجته على أساس ربع سنوي وفي نهاية السنة المالية، وما دام أن صافي الربح هو عنصر من عناصر تحديد وعاء الزكاة وفقاً لتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ، فلكي تستقيم المعادلة لا بد من قبول حسم الأصول الثابتة الممولة من الإيرادات المتدفقة طوال العام، ويتم حسم صافي الأصول الثابتة للمكلف بغض النظر عن حجمها أو نوعها ما دام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، ولما كانت الزكاة عبادة مالية لا تجب إلا مع وجود المال، فإن حدها بحدود معينة ليس له سند من الشرع والنظام وبالتالي فإن إجراء المصلحة غير سليم شرعاً ويتعين إلغاؤه.

3- أن ما أوردته المصلحة من أن التفسير الضيق لتحديد الوعاء الزكوي سيؤدي إلى حجب زكاة مستحقة عن مصارفها بمجرد أن العناصر السالبة للوعاء كانت أكبر من العناصر الموجبة حتى لو كانت الشركة محققة أرباحاً وهو ما يؤدي إلى عدم خضوع بعض كبار المكلفين من الشركات المساهمة كالمصارف والفنادق والشركات العقارية وشركات النقل وبعض الشركات الصناعية للزكاة رغم أن أموالها نامية بمعدلات واضحة، يجاب عليه أن هذا كله لا يبرر التعدي على حرمة مال المسلم فلا يجوز أخذ شيء من ماله إلا بنص ومعلوم أن الزكاة تكليف شرعي، والأصل براءة الذمم من التكاليف إلا ما جاء به نص، حتى لا يشرع في الدين ما لم يأذن به الله، أما القياس فلا يجوز إعماله، وخاصة في باب الزكاة.



4- إن ما ذهبت إليه المصلحة من أن المتبع في حالة أن الوعاء أقل من صافي ربح العام أن يتم إخضاع أرباح العام للزكاة باعتباره مبدأً ثابتاً ومستقر تطبيقه على عموم المكلفين على حد سواء يتعارض مع احتساب الزكاة على النشاط التجاري وفقاً لصافي الأموال المستثمرة أو ما يعرف بحقوق الملكية وفقاً لتعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ كما أنه يتعارض مع قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم (655) لعام 1427هـ ورقم (890) لعام 1430هـ وفقاً لما جاء نصه "وأن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند محاسبي أو نظامي، ويعزز هذا الرأي من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى شرعية من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 1424/11/18هـ ونصها (ما جعل من إيرادات المصنع - الواجبة زكاتها - في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها، لإنفاقها قبل تمام الحول عليها)".

ولكل ما تقدم، يطالب المكلف بإصدار قرار يقضي برفض استثناء المصلحة وتأييد طلبه بعدم إخضاع صافي الربح المعدل للزكاة والأخذ بنتيجة طريقة حقوق الملكية دون وضع حد أدنى للوعاء، وهو ما أخذ به مشروع نظام جباية الزكاة في الأنشطة التجارية والمهنية الذي أقره مجلس الشورى بتاريخ 1435/8/11هـ الموافق (الاثنين 2014/6/9م) حيث تم الاستغناء عن النص الوارد في مشروع الحكومة في المادة (التاسعة) فقرة (3) التالي: (يراعى عند حساب وعاء الزكاة للمكلف ألا يقل الوعاء عن صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة كحد أدنى) وذلك لكون نقص الوعاء عن صافي الربح المعدل ليس معياراً ولا دليلاً على وجود وعاء الزكاة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة اعتبار صافي الربح المعدل وعاءً للزكاة لعامي 2006م و2007م، في حين يرى المكلف احتساب الوعاء الزكوي بطريقة حقوق الملكية دون وضع حد أدنى للوعاء بالتالي عدم إخضاع صافي الربح المعدل واعتباره وعاءً للزكاة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الزكوية والربوط التي أجرتها المصلحة (الأساسية والمعدلة) تبين أن المكلف قدم إقراراته الزكوية لعامي 2006م و2007م وحسم من وعائه الزكوي أصولاً ثابتةً وما في حكمها في حدود حقوق الملكية بمبلغ (546,090,000) ريال لعام 2006م، ومبلغ (612,938,000) ريال لعام 2007م، كما تبين أن الربوط الزكوية لعامي 2006م و2007م المرفقة بكتاب المصلحة رقم (4/472/7) بتاريخ 1431/2/1هـ ورقم (4/840/97/7) بتاريخ 1431/2/19هـ تضمنت حسم صافي الأصول الثابتة ومشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م بمبلغ (611,539,000) ريال ومبلغ (817,227,000) ريال على التوالي



وباعتراض المكلف على هذا الربط أصدرت اللجنة الابتدائية قرارها بتأييد طلب المكلف، وبناءً عليه أصدرت المصلحة ربطها المعدل بالخطاب رقم (1434/16/333هـ) بتاريخ 14/1/1434هـ وحسمت من الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م على التوالي مبلغ (724,681,100) ريال ومبلغ (909,024,000) ريال وظهر الوعاء الزكوي لعام 2006م بالسالب وبالتالي لم يتم احتساب زكاة لعام 2006م.

ومما سبق يتضح أن الخلاف بين المكلف والمصلحة يكمن في طلب المصلحة اعتبار صافي الربح هو الوعاء الزكوي للمكلف وذلك أن الوعاء الزكوي عند حسابه بطريقة حقوق الملكية سيكون بالسالب لأن قيمة الأصول الثابتة وما في حكمها تزيد في قيمتها عن رأس المال وحقوق الملكية ويتضح أن المصلحة تقوم بتطبيق هذا الإجراء بهدف إصابة الربح.

وترى اللجنة أن الوعاء الزكوي يحتسب باستخدام أسلوب محدد يمثل أحد أركانه أن يتم حسم صافي الأصول الثابتة وما في حكمها بالكامل بغض النظر عن حجمها أو نوعها مادام أنها تمثل أصولاً غير متداولة تساعد في الإنتاج الحالي والمستقبلي، كما أن حدها بحدود معينة لا يوجد له سند نظامي أو محاسبي، ويعزز ذلك من الناحية الشرعية ما صدر من فتوى شرعية من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء برقم (23408) بتاريخ 18/11/1426هـ ونصها (بأن ما جعل من إيرادات المصنع الواجب زكاتها في شراء أصول أو أنفقتها صاحبها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول عليها)، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها حسم صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي ورفض طلبها اعتبار صافي الربح المعدل كوعاء للزكاة لعامي 2006م و2007م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب الزكاة الشرعية وتحديد الوعاء الزكوي لعامي 2006م و 2007م بطريقة حقوق الملكية.

البند الثاني: دائنون تجاريون وأوراق دفع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إضافة بند (دائنون تجاريون وأوراق دفع قصيرة الأجل) مجموعها (97,684,000) ريال إلى الوعاء الزكوي وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة في البند (ثانيًا/1) أيدت المصلحة في إضافة بند (دائنون تجاريون) للأعوام 2004م حتى 2007م بمبلغ (13,020,000) ريال ومبلغ (20,072,000) ريال ومبلغ (15,508,000) ريال ومبلغ (36,406,000) ريال على التوالي، وبند (أوراق الدفع) لعام 2004م بمبلغ (12,678,000) ريال إلى الوعاء الزكوي وذلك استنادًا للفتاوى الشرعية ذات الأرقام (2/2384) بتاريخ 30/10/1406هـ ورقم (18497) بتاريخ 18/11/1408هـ ورقم (22665) بتاريخ 15/1/1424هـ ورقم (2/3077) بتاريخ 8/11/1426هـ التي تقضي بإضافة هذه الأموال



التي تحصل عليها الشركة سواء كانت في صورة نقود أو عروض تجارة، والجزء المستخدم في تمويل رأس المال العامل يكون مستغرقاً في الأصول المتداولة بما آلت إليه من نقدية وعروض تجارية.

ورداً على ما ذكرت اللجنة الابتدائية في قرارها أفاد المكلف بأن أحكام نظام جباية الزكاة الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (8634) لعام 1370هـ المعدل بالمرسوم الملكي رقم (577) لعام 1376هـ تقضي بأن تستوفى الزكاة الشرعية وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية، كما قضى هذا المرسوم الأخير بأن يصدر مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية القرارات اللازمة

لتنفيذه وحتى تاريخه لم يصدر أي نص نظامي أو قرار من مجلس الوزراء بذلك، ولذلك يتساءل المكلف أين هي الشرعية والنظامية التي تحتج بها المصلحة في إضافة الديون التجارية والتي هي في الأصل من الديون الواجبة الحسم من الوعاء الزكوي - التي تمنع الزكاة، حيث أفتى بذلك مفتي البلاد السعودية سماحة الشيخ محمد بن إبراهيم رحمه الله في الفتوى رقم (1/2305) بتاريخ 1385/8/23هـ، والشيخ عبدالله بن سليمان المنيع عضو هيئة كبار العلماء بتاريخ 1426/6/15هـ، بما يرى معه المكلف أن إضافة بند (دائنون تجاريون وبند أوراق الدفع) لوعاء الزكاة للأعوام المذكورة ليس له سند من الشرع والنظام، وذكر أن تعميم المصلحة رقم (1/8443/2) بتاريخ 1392/8/8هـ الذي حدد الكيفية التي يتم بها تحديد وعاء فريضة الزكاة لم يتضمن ضمن عناصر الوعاء المضافة بند (دائنون تجاريون وبند أوراق دفع) وبالتالي يرى المكلف أن العدالة تقتضي - في حالة إضافة مثل هذه الديون - أن يتم حسم ما تم تمويله من موجودات متداولة وثابتة، وذكر أن الفتوى الشرعية رقم (24531) بتاريخ 1430/8/19هـ ضمن إجابتها على الاستفسار الأول أكدت على مفهوم مهم وهو أن المعتبر في زكاة الدين أن الزكاة على مستحقي الدين وليس على المدين حيث نصت "لا تجب الزكاة في الحسابات الجارية التي لدى البنوك عليها وإنما تجب زكاتها على مالكي هذه الحسابات إذا توفرت فيها شروط الزكاة وذلك لأنها قروض يستطيع أصحابها سحبها في أي وقت" وهذه الفتوى لاحقة لجميع الفتاوى التي تحتج بها المصلحة فهي بهذا كاشفة لما هو عليه الأصل المعتبر لدى الفقهاء من جواز حسم الديون التي على المكلف من وعائه الزكوي حيث إن الراجح من أقوال الفقهاء هو وجوب زكاة الدين على الدائن وليس على المدين وهو ما انتهى إليه مجمع الفقه الإسلامي في دورة انعقاد مؤتمره الثاني بجدة من 10-14/4/1406هـ، كما أن الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1425/4/15هـ ضمن إجابتها على السؤال الأول أكدت على مفهوم مهم وهو ألا يزكى المال الواحد في الحول الواحد مرتين، ووجوب الزكاة على المدين في ماله، وعلى الدائن في نفس المال يعني تثنية الزكاة في المال الواحد وهذا منهي عنه لحديث الرسول صلى الله عليه وسلم "لا ثني في الصدقة".

ولكل ما تقدم يطالب المكلف بإلغاء قرار اللجنة الابتدائية وتأييد طلبه في عدم إضافة بند (دائنون تجاريون وبند أوراق دفع) لعدم وجود نص شرعي أو نظامي يجيز للمصلحة إضافة مثل هذه الديون لأن زكاتها على مستحقي الدين وليس على الشركة باعتبار أن الزكاة تكليف شرعي والأصل براءة الذمة من التكاليف إلا ما جاء به نص.



وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي كما قدموا مذكرة الرد المؤرخة في 1435/11/15هـ المتضمنة أن المصلحة قامت بدراسة حركة بند (دائنون تجاريون وأوراق دفع قصيرة الأجل) واتضح أن هذه الديون (قروض) تمثل الفرق بين رصيد أول المدة والمسدد خلال العام، ومن ثم قد حال عليها الحول، وتم إضافتها للوعاء الزكوي وذلك وفقاً للفتاوى الشرعية ذات الأرقام (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ، والفتوى رقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ، والفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/1/15هـ بما يعتد به فقهيًا في إضافة الأموال المستفادة بالكامل التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي سواءً كانت هذه الأموال من صناديق حكومية أو بنوك تجارية أو قروض من الشركاء أو من جهات ذات علاقة أو بنوك دائنة وبالجمله أية أموال مستفادة تستخدمها الشركة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط الجاري، حيث إن مضمون الفتاوى الشرعية هو إضافة هذه الأموال التي تحصل عليها الشركة سواءً كانت في صورة نقود أو عرّضاً من عروض التجارة، كما أن الجزء المستخدم في تمويل رأس المال العامل يكون مستغرقاً في الأصول المتداولة بما آلت إليه من نقدية وعروض تجارية، وبالتالي فإن الزكاة تجب في هذا الجزء من الأموال، ولقد استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على معالجة البند وفقاً لما تضمنه ربط المصلحة ومنه القرار الاستئنافي رقم (720) لعام 1428هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (811/1) بتاريخ 1428/1/12هـ والقرار الاستئنافي رقم (818) لعام 1429هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (2598/1) بتاريخ 1429/3/21هـ، وبما يتضح معه شرعية ونظامية إضافة البند محل الاعتراض ضمن الأموال التي تجب فيها الزكاة ؛ حيث لا يترتب على تزكية هذا المبلغ وجوب الزكاة مرتين في مالٍ واحدٍ وفقاً للفتوى الشرعية رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وافرّق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة بند (الدائنون التجاريون) للأعوام من 2004م حتى 2007م بمبلغ (13,020,000) ريال ومبلغ (20,072,000) ريال ومبلغ (15,508,000) ريال ومبلغ (36,406,000) ريال على التوالي، وبند (أوراق الدفع) لعام 2004م بمبلغ (12,678,000) ريال إلى الوعاء الزكوي، في حين تتمسك المصلحة بإضافة بند (الدائنون التجاريون) وبند أوراق الدفع إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية



للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل ديناً على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقرض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة وبالتالي يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذا علاقة بالمقرض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مالٍ واحدٍ لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبرجع اللجنة إلى القوائم المالية للأعوام من 2004م حتى 2007م للمكلف اتضح أن رصيد (الدائنون التجاريون) في بداية عام 2004م ظهر بمبلغ (13,020,000) ريال وظهر في نهاية العام بمبلغ (29,479,000) ريال، كما ظهر في نهاية عام 2005م بمبلغ (39,515,000) ريال، وظهر في نهاية عام 2006م بمبلغ (63,522,000) ريال، وظهر في نهاية عام 2007م بمبلغ (90,638,000) ريال، كما أن رصيد أوراق الدفع ظهر في بداية عام 2004م بمبلغ (12,678,000) ريال وفي نهاية عام 2004م بمبلغ (24,872,000) ريال، وبمراجعة البيانات التفصيلية المرفقة بخطاب المكلف رقم (14/60/378) بتاريخ 1436/1/19هـ التي توضح حركة رصيد (الدائنون التجاريون) خلال الأعوام من 2004م حتى 2007م تبين أن هذه البيانات توضح رصيد أول العام والحركة المدينة والحركة الدائنة ورصيد آخر العام، حيث ظهر رصيد أول العام 2004م بمبلغ (13,057,000) ريال، ورصيد نهاية العام بمبلغ (26,479,000) ريال، وظهر في نهاية عام 2005م بمبلغ (39,515,000) ريال، وفي نهاية عام 2006م بمبلغ (63,522,000) ريال، وفي نهاية عام 2007م بمبلغ (90,638,000) ريال، كما أنه بمراجعة البيانات المقدمة بشأن أوراق الدفع، فقد ظهر رصيد أول العام بمبلغ (12,678,000) ريال ورصيد نهاية العام بمبلغ (24,872,000) ريال، كما تبين أن المكلف أفاد بأن أوراق الدفع عبارة عن مبالغ قصيرة الأجل لم يحل عليها الحول حسب الحركة الموضحة، كما أنها مولت رأس المال العامل.

وقد اتضح من ربط المصلحة أن الأرصدة الدائنة وكذلك أوراق الدفع التي أضافتها المصلحة إلى الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة تمثل الرصيد الذي حال عليه الحول، حيث قامت المصلحة بأخذ رصيد بند (الدائنون التجاريون) أول العام بعد حسم المسدد خلال العام، وأضافته إلى الوعاء الزكوي للأعوام المذكورة على التوالي بمبلغ (13,020,000) ريال و بمبلغ (20,072,000) ريال و بمبلغ (15,508,000) ريال و بمبلغ (36,406,000) ريال وبند أوراق الدفع بمبلغ (12,678,000) ريال.

وتطبيقاً لقاعدة القروض المذكورة أعلاه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة أرصدة (الدائنون التجاريون وأوراق الدفع) التي حال عليها الحول والبالغ مجموعها للسنوات المذكورة (97,684,000) ريال.



البند الثالث: قرض لشركة ذات علاقة لعام 2004م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في إضافة مبلغ قرض لشركة ذات علاقة لوعاء الزكاة وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الزكوية الابتدائية الثالثة في البند (ثانيًا/4) أيدت المصلحة في إضافة قرض لشركة ذات علاقة لعام 2004م بمبلغ (1,190,000) ريال إلى الوعاء الزكوي بحجة أن مضمون الفتاوى الشرعية ذات الأرقام (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ ورقم (18497) بتاريخ 1408/11/18هـ ورقم (22665) بتاريخ 1424/1/15هـ ورقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ يقضي بتزكية المال المقرض لمليء غير مماطل قادر على رده، ما دام المال قد حال عليه الحول، كما أن اللجنة الابتدائية اعتبرت بأن ما ذكرته الشركة من تحول هذا القرض إلى استثمار لا أثر له حيث العبرة بنية صاحب المال خلال سنوات الخلاف وقد جاء في القوائم المالية التصريح بكونه قرضًا، وهذا الأرفق بالفقراء حتى لا يكون المال دولة بين الأغنياء، وردًا على ذلك أفاد المكلف بأن مبلغ (1,190,000) ريال قد منح لشركة زميلة (شركة ج) بغرض المساهمة في تكاليف مشروع تمديد الغاز الطبيعي إلى مصانع (أ) الواقعة على طريق.....، وهذا المبلغ في حقيقته ليس قرضًا وإنما هو مساهمة في زيادة رأس مال شركة (ج)، ومن ثم فإن نية الشركة في منح هذا القرض هو من قبيل الاستثمار طويل الأجل الذي تأكدت فيه نية الشركة بصور قرار مجلس الإدارة بتاريخ 1426/5/8هـ الموافق (2005/6/15م)، وهذا يؤكد توفر حسن النية وانتفاء شبهة التهرب من الزكاة، ولذا يطالب المكلف بإلغاء القرار الابتدائي وإصدار قرار يؤيد مطلب الشركة في عدم إضافة القرض البالغ (1,190,000) ريال إلى الوعاء الزكوي لعام 2004م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي، كما قدموا مذكرة الرد المؤرخة في 1435/11/15هـ التي تنص على أن المصلحة قامت بإضافة مبلغ وقدره (1,190,000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف حيث يمثل هذا المبلغ قرضًا ممنوعًا من المكلف لشركة (ج)، وذلك طبقًا للإيضاح رقم (9) من القوائم المالية، وقد حال عليه الحول مما يجب معه تزكيته شرعًا، وذلك تطبيقًا للفتاوى الشرعية المذكورة سلفًا في البند السابق كما أيدت هذا الإجراء قرارات استئنافية تم ذكرها في البند السابق أيضًا.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة قرض أطراف ذات علاقة إلى وعائه الزكوي لعام 2004م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذا القرض إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2004م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض، فبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل ديناً على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أياً كان أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة وبالتالي يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذا علاقة بالمقترض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضوع الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام 2004م اتضح أن قائمة المركز المالي لعام 2004م تحت بند الموجودات غير المتداولة أظهرت رصيد القرض لشركة ذات علاقة في بداية العام بمبلغ (1,190,000) ريال ، وفي نهاية العام بمبلغ (1,190,000) ريال، ونص الإيضاح رقم (9) المرفق بتلك القوائم المعنون بقرض الشركة ذات علاقة على (يتمثل القرض لشركة ذات علاقة في حصة الشركة في قيمة القرض الممنوح لشركة (ج) ، والمدفوع من قبل الشركاء في شركة (ج) وفقاً لحصصهم في رأس المال، وذلك لتمويل عملياتها، ولا توجد اتفاقية لتحديد جدول زمني لسداد هذا القرض)، وقدم المكلف مع خطابه المؤرخ في 1436/1/19هـ بيان بحركة القرض وذكر المكلف بأنه فيما يخص القرض لشركة ذات علاقة لعام 2004م بمبلغ (1,190,000) ريال ، فإن هذا المبلغ منح لشركة زميلة (شركة (ج)) بدون فوائد على القرض - قرض حسن - وذلك بغرض المساهمة في تكاليف مشروع تمديد الغاز الطبيعي إلى مصانع شركة (أ) الواقعة على طريق الخرج وهذا المبلغ في حقيقته ليس قرضاً وإنما هو مساهمة في زيادة رأس مال شركة (ج)، ومن ثم فإن نية الشركة منح هذا القرض الحسن كان من قبيل الاستثمار طويل الأجل الذي تأكد فيه النية بصور قرار مجلس الإدارة بتاريخ 1426/5/8هـ الموافق 2005/6/15م وقدم المكلف لتعزيز وجهة نظره صورة من قرار مجلس الإدارة والخطابات المتبادلة بين المكلف وشركة (ج) بهذا الشأن.

وترى اللجنة أن المبلغ الممنوح من المكلف لشركة ذات علاقة ومقداره (1,190,000) ريال يمثل قرضاً في العام محل الاستئناف ولا عبرة بما صدر من مجلس إدارة الشركة بتاريخ 1426/5/8هـ بتحويل ذلك القرض إلى استثمار لأن ذلك القرار جاء لاحقاً للسنة محل الاستئناف، ومن ثم ترى اللجنة أن ما قُدم للشركة ذات العلاقة في عام الاستئناف يمثل قرضاً على مليء



ولا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي، وبالتالي رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة هذا القرض إلى الوعاء الزكوي لعام 2004م.

البند الرابع: قروض قصيرة الأجل لعام 2006م و2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد المصلحة في إضافة مبلغ (15,000,000) ريال لعام 2006م ومبلغ (75,000,000) ريال لعام 2007م لوعاء الزكاة وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة في البند (ثانيًا/6) أيدت المصلحة في إضافة القروض قصيرة الأجل البالغة لعامي 2006م و2007م على التوالي مبلغ (15,000,000) ريال ومبلغ (75,000,000) ريال إلى وعاء الزكاة بحجة أن مضمون فتاوى اللجنة الدائمة قضت بتزكية المال المقرض لمليء غير مماثل قادر على رده، ما دام قد حال عليه الحول، وأن ما ذكره ممثل المكلف من فتاوى تؤيد وجهة نظره لا يمكن الأخذ بها، وقد جرى العمل بفتاوى اللجنة الدائمة مع عامة المكلفين، وليست أقل قوة في استدلالها من سواها، ولا يترتب على ذلك ثني في الزكاة لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته، وردًا على ذلك أفاد المكلف بأن هذه القروض تمثل مصدر تمويل لمشاريع توسعة مصانع الشركة وقد أضافتها المصلحة إلى وعاء الزكاة في حين أنها لم تحسم من الموجودات الثابتة ومشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات إلا في حدود حقوق الملكية فقط لاحتساب الزكاة من واقع صافي الربح المعدل الذي لا يستند إلى أساس شرعي أو نظامي، كما إن الفتوى الشرعية رقم (24531) بتاريخ 1430/8/19هـ ضمن إيجابتها على الاستفسار الأول أكدت على مفهوم مهم وهو أن المعتبر في زكاة الدين أن الزكاة على مستحقي الدين وليس على المدين حيث نصت " لا تجب الزكاة في الحسابات الجارية التي لدى البنوك عليها وإنما تجب زكاتها على مالكي هذه الحسابات إذا توفرت فيها شروط الزكاة وذلك لأنها قروض يستطيع أصحابها سحبها في أي وقت " وهذه الفتوى لاحقة لجميع الفتاوى التي تحتج بها المصلحة فهي بهذا كاشفة لما هو عليه الأصل المعتبر لدى الفقهاء من جواز حسم الديون التي على المكلف من وعائه الزكوي حيث إن الراجح من أقوال الفقهاء هو وجوب زكاة الدين على الدائن وليس على المدين وهو ما انتهى إليه مجمع الفقه الإسلامي في دورة انعقاد مؤتمره الثاني بجدة من 1406/4/16-10هـ، ومن ثم يخرج المدين - وهي (أ) - من عهده إخراج الزكاة عن المال المقترض إذ لا يمكن أن تجب الزكاة في مال واحد مرتين وبناءً على هذه القاعدة فإن قيام المصلحة بإضافة القروض قصيرة الأجل التي اقترضتها (أ) إلى وعائها الزكوي إجراء غير سليم شرعًا خصوصًا وأن المصلحة لم تحسم كامل الموجودات الثابتة التي مولت من هذه القروض ويتعين عدم إضافة القروض قصيرة الأجل إلى وعاء الزكاة، وأن استناد اللجنة إلى الفتوى الصادرة من المفتي العام للمملكة ورئيس هيئة كبار العلماء وإدارة البحوث العلمية والإفتاء رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ بما نصه " إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم



يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مالٍ واحدٍ لأن الدائن يزكي الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته" فإن الفتوى نصت على أن المال الواحد لا يزكي مرتين وأوضحت أن ما يزكيه المدين ليس المال الذي استدانة وإنما هو مال آخر يملكه ومعلوم أن المال المستدان لا يملكه المدين، ومن ثم فإن المصلحة واللجنة الابتدائية فهمتا الفتوى على غير وجهها المراد، ولو قيل بوجوب الزكاة على المدين فيما استدانة من مالٍ لوجب عليه أن يرد المال ناقصاً إلى الدائن ليثبت أنه قام بزكاته إذ لو رده كاملاً حينها لدخل ذلك في باب الربا، و لكل ما تقدم يطلب المكلف إلغاء قرار اللجنة الابتدائية وإصدار قرار يؤيد طلبه في عدم إضافة القروض قصيرة الأجل لعامي 2006م و2007م لأن الزكاة تجب على رب المال وليس على المقرض ويرى المكلف في حال تم تأييد المصلحة في إضافة مثل هذه القروض إلى الوعاء الزكوي فينبغي في المقابل حسم كامل الموجودات الثابتة التي مولت من هذه القروض.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي، كما قدموا مذكرة الرد المؤرخة في 1435/11/15هـ التي تنص على أن المصلحة قامت بإضافة القروض لعام 2006م بمبلغ (15,000,000) ريال ولعام 2007م بمبلغ (75,000,000) ريال التي حال عليها الحول ضمن الوعاء الزكوي حيث إن هذه القروض هي الفرق بين رصيد أول المدة والمسدد خلال العام، وبالتالي فقد حال عليها الحول مما يجب معه تزكيتهما شرعاً وينطبق عليها ما جاء في البندين السابقين:

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة القروض قصيرة الأجل البالغة (15,000,000) ريال، و(75,000,000) ريال إلى وعائه الزكوي لعامي 2006م و2007م على التوالي، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه القروض إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقرض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقرض، فبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض كرسيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل ديناً على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره ديناً مرجو الأداء، وبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقرض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة



الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفاً ذا علاقة بالمقرض، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخضم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف لعامي 2006م و2007م أتضح أن رصيد القروض قصيرة الأجل ظهر في بداية عام 2006م بمبلغ (90,000,000) ريال وفي نهاية عام 2006م ظهر بمبلغ (210,000,000) ريال وفي نهاية عام 2007م ظهر بمبلغ (305,000,000) ريال وتبين أن الإيضاحين رقم (9) ورقم (12) المرفقين بالقوائم المالية لعامي 2006م و2007م المعنويين بقروض قصيرة الأجل تنص على (تمثل القروض قصيرة الأجل في قروض مرابحة إسلامية ممنوحة للشركة من بنوك تجارية محلية وذلك وفق عوائد متفق عليها بضمان مستندات لأمر لصالح البنوك بقيمة تلك القروض).

وقد اتضح أن المصلحة قد أضافت إلى الوعاء الزكوي القروض التي حال عليها الحول والتي تمثل الفرق بين رصيد أول العام والمسدد خلال العام ومقدارها على التوالي مبلغ (15,000,000) ريال ومبلغ (75,000,000) ريال وحيث إن هذه المبالغ تمثل المبالغ التي حال عليها الحول وتطبيقاً لقاعدة القروض المشار إليها أعلاه، ترى اللجنة تأييد المصلحة بإضافة هذه المبالغ إلى الوعاء الزكوي لعامي 2006م و2007م على التوالي، ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة مبلغ (15,000,000) ريال ومبلغ (75,000,000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من المصلحة ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (20) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المصلحة في طلبها حسم صافي الأصول الثابتة في حدود حقوق الملكية من الوعاء الزكوي ورفض طلبها اعتبار صافي الربح المعدل كوعاء للزكاة لعامي 2006م و2007م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب الزكاة الشرعية وتحديد الوعاء الزكوي لعامي 2006م و2007م بطريقة حقوق الملكية.



- 2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة أرصدة (الدائنون التجاريون وأوراق الدفع) التي حال عليها الحول البالغ مجموعها للأعوام من 2004م حتى 2007م (97,684,000) ريال.
 - 3- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة القرض لشركة ذات علاقة البالغ (1,190,000) ريال إلى الوعاء الزكوي لعام 2004م.
 - 4- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة القروض بمبلغ (15,000,000) ريال ومبلغ (75,000,000) ريال إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعامي 2006م و2007م.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.
- وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1476

سنة القرار: 1436

المفتاح

أجور / مكافأة - الزكاة.

الموضوع

أجور عاملين / أجور عاملين مؤقتين / مكافأة عاملين.

المبدأ

- 1- شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تستخدم للتحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات، ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمته المنشأة، يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
- 2- عدم تقديم المنشأة المستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظرها يترتب عليه رفض حسم ما تدعيه من مصروفات.
- 3- يشترط لحسم مكافآت العاملين أن يكون لدى المنشأة لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتخلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسم هذه المصروفات من الوعاء.
- 4- شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تعد إحدى قرائن التحقق من عدالة الأجور والرواتب المحملة على الحسابات. ووجود تباين بين شهادة التأمينات الاجتماعية وبين ما قدمه المنشأة يترتب عليه عدم اعتماد تلك الفروق ضمن المصاريف جائزة الحسم، وأحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة ببند فرق المرتبات والأجور.
- 5- يشترط لحسم المكافآت أن يكون لدى المكلف لائحة معتمدة لتنظيم العمل، وأن يتم النص على تلك المكافآت في عقود العمل المبرمة، وتخلف هذين الشرطين يترتب عليه عدم جواز حسمها من الوعاء.



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/3/7هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/22) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2005م. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/8هـ 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 الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (7/22) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (122/ص ج/1) بتاريخ 1433/7/14هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (185) بتاريخ 1433/8/11هـ، كما قدم مستنداً يفيد سداد مبلغ (365,100) ريال على البنود غير المعترض عليها وقدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم بتاريخ 1428/5/2هـ بمبلغ (1,408,900) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: عمالة مؤقتة (14,384,526) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إضافة رواتب العمالة المؤقتة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية لم تقبل خصم تكاليف العمالة المؤقتة البالغة (14,384,526) ريال لعدم تقديم المكلف المستندات الثبوتية وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بأنه قام بتزويد المصلحة بالمستندات المؤيدة لسداد الرواتب للعمالة المؤقتة ضمن خطاباته المودعة لدى المصلحة بموجب القيد رقم (272) بتاريخ 1429/1/12 هـ والقيد رقم (6851) بتاريخ 1429/10/11 هـ والقيد رقم (8840) بتاريخ 1430/4/8 هـ وتتمثل هذه المستندات في الآتي:

(كشوف تحليلية توضح أسماء المستفيدين تتضمن الإقرار باستلام المبالغ كشف حساب بالمبالغ المسددة للعمالة المؤقتة شهادة من المحاسب القانوني تؤيد صحة المبالغ المسددة للعمالة المؤقتة).

ويرى المكلف أن أجور العمالة المؤقتة طبقاً للمادة (14/أ) من المرسوم الملكي رقم (3321/2/17) مصروف فعلي مؤيد مستندياً وهو لازم لممارسة النشاط ويندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال وكذلك لتحقيق المزيد من الأرباح بالتالي فهذا المبلغ يعد من المصاريف جائزة الحسم للأغراض الزكوية طبقاً للنظام، كما أنه طبقاً لنظام جباية الزكاة فإنه يقبل بأن تستقطع من الإيرادات الخاضعة للزكاة جميع المصاريف اللازمة للعمل والتي ساهمت في إنتاج تلك الإيرادات وفقاً لمبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات، كما أن مصاريف العمالة المؤقتة ساهمت بشكل رئيسي بتحقيق الإيرادات وبالتالي وفي حال إصرار المصلحة على عدم حسم هذه المصاريف فإنه ينبغي بالمقابل استبعاد الإيرادات المتعلقة بها تحقيقاً للعدالة الزكوية، وذكر أن جميع شركات المقاولات الرئيسية العاملة في المملكة تقوم بتوظيف عمالة مؤقتة على كفالة شركات أخرى مباشرة من السوق المحلي، وقبلت المصلحة على سبيل المثال خصم مثل هذه المصاريف لإحدى شركات المقاولات الرئيسية بعد التأكد من أنها مؤيدة مستندياً، حيث إن هدف المصلحة هو تحصيل الزكاة طبقاً للأسس الشرعية أما الأمور النظامية الأخرى فهي من مسؤولية جهات حكومية أخرى في الدولة، وقد أيد قرار اللجنة الابتدائية الثانية رقم (26) لعام 1428 هـ الصادر في حالة مماثلة وجهة نظر الشركة حيث نص على "إن كون هؤلاء العاملين ليسوا على كفالة الشركة لا ينفي قيامهم بهذا العمل لأن النظام الضريبي لا يشترط لقبول المصروف تحقق الكفالة، هذا من جانب ومن جانب آخر لا يمكن تصور أن تنفيذ مشاريع بدون عاملين، ولم تقدم المصلحة ما يثبت عكس ذلك، مما ترى معه اللجنة تأييد اعتراض الشركة على هذا البند"، ويرى المكلف أن رفض المصلحة لهذه التكاليف لا يتفق مع توجهات الإدارة العامة لمصلحة الزكاة والدخل التي أكدت على حسم مصاريف العمالة المؤقتة في حال قيام المكلف بتقديم المستندات النظامية المؤيدة ذلك أن التعميم رقم (1432/16/583) الصادر بتاريخ 1432/1/29 هـ نص على "هل يمكن اعتماد الرواتب المدفوعة لعمالة مؤقتة غير نظامية - ليست على كفالة المكلف - في حال توفر المستندات المؤيدة لهذه المصاريف"، "إذا تم التأكد من توفر مستندات مؤيدة ونظامية يتم قبولها"، كما أن ما قدمته الإدارة العامة لمصلحة الزكاة والدخل من إجابة على استفسارات رجال الأعمال الذي تم عقده بغرفة تجارة وصناعة جدة بتاريخ 1428/11/15 هـ بحضور مدير عام مصلحة الزكاة والدخل كما يلي:



"شهادات التأمينات الاجتماعية قد لا تكون مطابقة لإجمالي بند الرواتب وذلك لوجود عمالة مؤقتة أو موسمية أو معارة ليست على كفالة المكلّف، مما يؤدي إلى إعادة الرواتب المدفوعة — غير المدفوع تأمينات اجتماعية عنها) إلى وعاء الزكاة ومن ثم حساب زكاة شرعية إضافية على الرواتب المدفوعة بغير وجه حق شرعي وقد تكون تلك الرواتب قد خضعت للتأمينات في الشركة المعيرة لتلك العمالة والتي ليس لها تأثير على الزكاة"، "إذا قدمت المستندات التي توضح حقيقة ذلك فإن المصلحة ليس لديها مانع في اعتماد هذه الرواتب ضمن المصاريف".

وبناءً على ما تقدم يطالب المكلّف بتعديل الربط الزكوي بقبول خصم تكاليف العمالة المؤقتة كمصروف مقبول الخصم للأغراض الزكوية.

وقدم المكلّف مذكرة إضافية مؤرخة في 1435/11/27هـ — تضمنت التأكيد على وجهة نظره أعلاه وأضاف بأن جميع شركات المقاولات الرئيسية العامة في المملكة تقوم بتوظيف عمالة مؤقتة على كفالة شركات أخرى ، وعلى سبيل المثال يقوم المقاولون الرئيسيون أو أطراف أخرى بتوفير العمالة اللازمة للمقاولين من الباطن كشركة (أ) لكي يتمكنوا من إنهاء المشروع ، وقدم على سبيل المثال أحد العقود المبرمة مع شركة (ج) الذي يشير ضمن ملحق (ب) صفحة (6/5) إلى أن شركة (ج) (المقاول الأساسي) تقوم بتوفير (300) تأشيرة لشركة (أ) (المقاول من الباطن)، ولا يخفى على اللجنة بأن المقاول الأساسي يحصل على تأشيرات وتسهيلات إضافية خصوصًا عند توقيع عقود لمشاريع حيوية كمشاريع ، ونظرا لأن التنفيذ يتم عن طريق مقاولين من الباطن فيتم الاتفاق مع المقاول من الباطن على استخدام تلك التأشيرات.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلّف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على (لم تقبل المصلحة هذه المصاريف لعدم تقديم المكلّف للمستندات الثبوتية المؤيدة لها المتمثلة في صور الاتفاقيات المبرمة بين الشركة والجهات التي يتم التعاقد معها بخصوص توفير العمالة ، وكذلك صور جميع المستندات المؤيدة لصرف تلك المبالغ من قبل الشركة ، واستلامها من قبل تلك الجهات ، وتقديم ما يثبت أن هذه العمالة هي التي استلمت تلك المبالغ ، وأنها على كفالة الجهات المتعاقدة معها ومقيمة إقامة نظامية ، وليست مخالفة لنظام الإقامة أو نظام العمل) وقدم ممثلو المصلحة بناءً على طلب هذه اللجنة مع خطابهم المؤرخ في 1435/11/12هـ نسخة من القوائم المالية والإقرار ونسخة من الربط الزكوي لعام 2005م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلّف اعتماد مصروف رواتب العمالة المؤقتة كمصروف جائز الحسم للأغراض الزكوية، في حين ترى المصلحة عدم قبول هذه الرواتب ضمن المصاريف جائزة الحسم للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة وحيث طلبت هذه اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة مناقشة الاستئناف الإفادة هل تم التعاقد مع العمالة المؤقتة بشكل مباشر أو من خلال كفلائهم مع تقديم صور العقود الموقعة؟ فأفاد المكلف بخطابه المؤرخ في 1435/11/27هـ بعدم وجود عقود مع كفلاء هؤلاء العمال وإنما تم تشغيلهم مباشرة وذكر أن جميع شركات المقاولات الرئيسية العاملة في المملكة تقوم بتوظيف عمالة على كفالة شركات أخرى وقدم على سبيل المثال عقدًا لإحدى الشركات الذي يشير إلى أن المقاول الرئيس يقوم بتوفير تأشيرات ولأن التنفيذ يتم عن طريق مقاول من الباطن يتم الاتفاق مع المقاول من الباطن على استخدام تلك التأشيرات وحيث إن المستندات التي قدمها المكلف تأييدًا لوجهة نظره عبارة عن سندات صرف داخلية صادرة من الشركة تُعد مثبتة للمصروف من الناحية المحاسبية ولا يكتمل فيها أركان المصروف من الناحية الزكوية الضريبية باعتبارها غير مؤيدة مستنديًا بالمخالفة للمادة (14) من النظام الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321/2/17) لعام 1370هـ التي حددت المصروفات جائزة الحسم، لذا فإن اللجنة ترى أن الرواتب والأجور الخاصة بالعمالة المؤقتة البالغ (14,384,526) ريال لا تعد من المصاريف جائزة الحسم لأغراض احتساب الوعاء الزكوي الضريبي، ومن ثم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه قبول هذه المصروفات ضمن المصاريف جائزة الحسم وعدم تعديل نتيجة الحسابات بها وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول الرواتب الخاصة بالعمالة المؤقتة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م.

البند الثاني: أتعاب الإدارة - المكافآت (7,192,716) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إضافة مكافآت الإدارة إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة لم تقبل حسم المكافآت البالغة (7,192,716) ريال لعدم تقديم لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من قبل وزير العمل وعدم تقديم العقود المبرمة مع المستفيدين، والشركة لا تتفق مع وجهة نظر المصلحة ولا مع قرار اللجنة الابتدائية استنادًا للآتي: قامت الشركة بتقديم صورة من العقود المبرمة مع المستفيدين من هذه المكافآت وصورة لائحة الجزاءات والمكافآت بموجب خطابات المودعة لدى المصلحة بموجب القيد رقم (272) بتاريخ 1429/1/12هـ ورقم (6851) بتاريخ 1429/10/11هـ ورقم (8840) بتاريخ 1430/4/8هـ، وترى الشركة أن المكافآت البالغة (7,192,716) ريال تمثل مبالغ مدفوعة لمدراء تنفيذيين في الشركة لهم دور فعال في الحصول على عقود وتحقيق إيرادات رئيسية للشركة، وقد قدمت الشركة لفرع المصلحة بجدّة صورة من عقود التوظيف المبرمة مع هؤلاء المدراء والتي توضح ضمن بنودها بأن هؤلاء المدراء يستحقون مكافآت عن جهودهم في إدارة وتنفيذ مشاريع الشركة، علمًا بأن الشركة قدمت أيضًا صورة من لائحة الجزاءات والمكافآت التي أعدتها الشركة في الفترة اللاحقة تأكيدًا على أحقية هؤلاء الموظفين لبند المكافآت، كما أن المكافآت المذكورة هي مصاريف فعلية تكبدتها الشركة وهي لازمة لممارسة نشاطها ومتعلقة مباشرة بتحقيق الإيرادات، كما أنها تندرج تحت تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية للشركة من أجل تشغيل أعمالها بشكل فعال وكذلك لتحقيق المزيد من الأرباح طبقًا للمادة (14/أ) من المرسوم الملكي



رقم (3321/2/17) ومن ثم فهي جائزة الحسم كمصروف زكوي طبقاً للنظام، وللتأكيد على ذلك قامت الشركة بتزويد المصلحة بالمستندات المؤيدة، وذكرت الشركة أن قرار اللجنة الاستثنائية المشار إليه في العدد (الخامس) من مجلة الزكاة والدخل صفحة (45) أيد وجهة نظر الشركة حيث نص على "وبدراسة اللجنة الاستثنائية للقرار الابتدائي وحيثياته وما ورد في مذكرة الاستئناف وبعد الاطلاع على نظام العمل والعمال ونظام ضريبة الدخل تبين لها أنه يلزم لقبول مثل هذه المكافآت كمصاريف جائزة الحسم أن ينص عليها في عقود أو أن تكون من ضمن اللوائح التنظيمية المعتمدة من قبل وزير العمل حسب نص المادة (125)" كما أن قرار اللجنة أشار إلى قبول المكافآت في حال أن عقود التوظيف نصت على استحقاق الموظف للمكافأة، علماً بأن عقود التوظيف لا تحدد آلية سداد المكافآت وإنما تحدد فقط استحقاق الموظف للمكافأة، وبناءً على ما تقدم تطالب الشركة بتعديل الربط الزكوي بقبول المكافآت كمصروف مقبول الحسم زكويًا استنادًا إلى أن عقود التوظيف تنص على استحقاق الموظف للمكافأة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم إضافة المكافآت وتعديل نتيجة أعمال السنة بالمكافآت تمشيًا مع التعليمات النظامية التي اشترطت لقبول المكافآت والحوافز أن تكون مدرجة ضمن لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من قبل وزير العمل المنظمة لذلك، حيث نصت المادة (125) من نظام العمل والعمال على أنه يجب على صاحب العمل في المؤسسة التي تستخدم (20) عاملاً فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر بالمؤسسة، ويجب إنفاذ هذه اللائحة وما يطرأ عليها من تعديلات بعد اعتمادها من وزير العمل، وحيث إن المكلف لم يقدم ما يثبت قيامه بمتطلبات المادة (125) من نظام العمل والعمال رغم توفر شروط تطبيقها فهو يستخدم (20) عاملاً فأكثر ويتضح ذلك من شهادة التأمينات الاجتماعية لعدد من موظفي الشركة السعوديين وغير السعوديين، فقد قامت المصلحة برفض بند المكافآت محل الاعتراض، حيث لا يعتد به ضمن التكاليف جائزة الحسم نظاماً إلا بعد النص عليه في اللائحة الداخلية للشركة بالإضافة لعدم تضمن عقود العمل المبرمة بين الشركة والأشخاص المعنيين بتلك المكافآت لأي ضوابط منظمة لصرفها، وكيفية احتسابها لا سيما وأن هذه المبالغ المدفوعة كبيرة جداً مقارنة بصافي إيرادات النشاط عن الأعوام موضوع الاعتراض، وقد تأيد إجراء المصلحة بقرار لجنة الاعتراض الزكوي الأولي بجدة رقم (1431/40هـ).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد المكافآت المدفوعة كمصروف زكوي جائز الحسم لعام 2005م، في حين ترى المصلحة عدم اعتماد هذه المكافآت والجزاءات ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد دراسة الموضوع واطلاع اللجنة على نظام العمل والعمال الساري على هذه الحالة فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، ومن ثم فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (125) من نظام العمل والعمال صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (20) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل.

وحيث إنه لا يوجد لدى المكلف سياسة مكتوبة معتمدة من قبل وزير العمل بخصوص هذه المكافآت خلال العام محل الاستئناف ولم ينص عليها في عقود العمل ومن ثم لم تكتمل الأركان القانونية اللازمة لصرف هذه المكافأة حسب نص المادة (125) من نظام العمل والعمال، كما أن اللائحة التي قدمها المكلف معدة بتاريخ لاحق للسنة محل الاستئناف ولذلك لا يمكن قبولها كمستند مؤيد لمصروف سنة سابقة وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد المكافآت المدفوعة للإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: مزايا الموظفين.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في إضافة مزايا الموظفين إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة رفضت السماح بحسم مزايا الموظفين البالغة (8,762,976) ريال استنادًا إلى أن هناك فرق كبير بين إجمالي الرواتب والأجور المبينة في الحسابات وإجمالي الرواتب والأجور المبينة في شهادة التأمينات الاجتماعية بالإضافة إلى عدم كفاية المستندات المقدمة والشركة لا تتفق مع وجهة نظر المصلحة وذلك استنادًا إلى أن المبالغ التي رفضتها المصلحة (وقت إضافي، بدل طعام، علاج، إجازات) تعتبر مزايا موظفين غير خاضعة للتأمينات الاجتماعية، وتطبيقًا لمعالجة المصلحة فإنه يجب مقارنة المبالغ المبينة ضمن شهادات التأمينات الاجتماعية بالرواتب الخاضعة للتأمينات فقط وليس بإجمالي الرواتب، كما إن معالجة المصلحة استندت إلى افتراض أن الفرق بين الرواتب الواردة ضمن شهادة التأمينات الاجتماعية والحسابات كبيرة، وترى الشركة أن معالجة المصلحة يجب أن تستند إلى وجود المستندات المؤيدة للمزايا المدفوعة للموظفين بصرف النظر عن حجمها وقد قامت الشركة بتزويد المصلحة بجميع المستندات



المؤيدة لمزايا الموظفين ضمن خطاباتها المودعة لدى المصلحة بموجب القيد رقم (272) بتاريخ 1429/1/12هـ والقيد رقم (6851) بتاريخ 1429/10/11هـ والقيد رقم (8840) بتاريخ 1430/4/8هـ، وقدم المكلف مستخرجات من الحاسب الآلي وهي كشوف تحليلية توضح أسماء الموظفين المستفيدين من هذه المزايا وسدادها وأبدت الشركة استعدادها لتزويد اللجنة بأي مستندات إضافية قد تطلبها اللجنة لأي من المبالغ المبينة ضمن المستخرجات التي تم تقديمها للمصلحة، وبما أن نظام جباية الزكاة يقتضي ويقبل بأن تستقطع من الإيرادات الخاضعة للزكاة جميع المصاريف اللازمة للعمل والتي ساهمت في إنتاج تلك الإيرادات، فإن الشركة تطالب بقبول هذه التكاليف كمصاريف مقبولة الحسم زكويًا أو استبعاد ما يقابلها من الإيرادات.

وقدم المكلف مذكرة إضافية مؤرخة في 1435/11/27هـ تضمنت الإفادة بأن مزايا الموظفين محل الخلاف تتمثل في "وقت إضافي بمبلغ (6,193,916) ريال وبدل طعام بمبلغ (1,147,826) ريال وعلاج بمبلغ (1,311,226) ريال وإيجارات بمبلغ (110,008) ريال بإجمالي قدره (8,762,976) ريال" وقدم المكلف بناءً على طلب هذه اللجنة عينة من عقود العمل التي تتضمن بدل السكن والعلاج المذكورة أعلاه، وذكر أن نظام العمل يلزم صاحب العمل بتعويض العامل عن ساعات العمل الإضافية التي تزيد عن الساعات المنصوص عليها ضمن العقود (8 إلى 10) ساعات طبقاً للعقود الموقعة) ولذلك فإن المزايا تعدّ حقاً مكتسباً للعامل طبقاً لنظام العمل ولا يلزم ذكرها بشكل منفصل ضمن عقود العمل، كما أن بدل الطعام يمثل الإعاشة من الوجبات والمياه التي يتم تأمينها للعمال ولا يتم سدادها للعامل، وهذه أيضاً لا يتم ذكرها ضمن العقود ويتم تصنيفها ضمن الرواتب والأجور في القوائم المالية لأنها مصاريف متعلقة بالعمال وسبق للشركة أن زودت المصلحة بجميع المستندات المؤيدة لمزايا الموظفين ضمن خطاباتها المشار إليها أعلاه وهي: مستخرجات من الحاسب الآلي كشوف تحليلية توضح أسماء الموظفين المستفيدين من هذه المزايا وسدادها).

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه لم يتم اعتماد تلك المصاريف ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م وذلك لظهور فرق كبير بين هذه المصاريف وبين الرواتب والأجور الواردة بشهادة التأمينات الاجتماعية، مع العلم بأن المصلحة قامت بمطالبة المكلف بموجب الخطاب رقم (2/6283/26) بتاريخ 1428/6/8هـ بتقديم جميع المستندات الثبوتية المؤيدة بالإضافة إلى النموذج رقم (6) تأمينات، الخاص بالموظفين الذي يظهر جميع أسماء المسجلين لدى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية للتأكد من صحة تلك المصاريف مع ما تم طلبه من المكلف من بيانات تحليلية لها، إلا أن المكلف لم يقدم المطلوب واكتفى بتزويد المصلحة ببعض المستخرجات معظمها يحتوي على مبالغ فقط دون ذكر أي تفاصيل لها، وبناءً عليه لم تقبل المصلحة هذه المصاريف ولذلك تتمسك بصحة إجراءاتها.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد فرق الرواتب – مزايا الموظفين – البالغ (8,762,976) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م، في حين تتمسك المصلحة بعدم قبول فرق الرواتب المشار إليها أعلاه للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور وما في حكمها المحملة على الحسابات، وحيث قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية المشار إليها رقم (3647407) بتاريخ 1427/10/22هـ ورقم (3647017) بتاريخ 1427/10/22هـ بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك في التأمينات الاجتماعية لعام 2005م، ومقدارها (11,360,284) ريال، كما قدم المكلف شهادة من المحاسب القانوني مؤرخة في 1428/11/2هـ التي تتضمن قيامه بمراجعة البيان الخاص بالمبالغ المنصرفة على العمالة المؤقتة عن السنة المنتهية في 2005/12/31م وأنه يطابق سجلات الشركة، كما أنه في القسم الثاني من تلك الشهادة يظهر نص يفيد بأن البيانات (جملة الرواتب والأجور وما في حكمها الظاهرة في الحسابات الختامية) مقدمة من المنشأة أو المحاسب القانوني وعلى مسئوليتهما، ونظرًا لوجود تباين في الرواتب والأجور وما في حكمها الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية وبين الرواتب والأجور الظاهرة في الحسابات، فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور، ومن ثم رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/22) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

1. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول الرواتب الخاصة بالعمالة المؤقتة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م وفقًا للحثيات الواردة في القرار.



2- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول المكافآت ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

3. رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول مزايا الموظفين ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1477

سنة القرار: 1436

المفتاح

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة.

المبدأ

- 1- العبرة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ومجرد قيد إثبات الحدث المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن دفع المبالغ في سنة لاحقة عن سنة النزاع، ينبنى عليه عدم أحقية الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ في سنة النزاع.
- 2- المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% - إخفاق المكلف في إثبات أن هذه المبالغ تقع ضمن الاستثناءات يترتب عليه خضوع تلك المبالغ للسعر العام لضريبة الاستقطاع.
- 3- إبداء المكلف دفْعاً جديداً لم يذكره في مذكرة الاعتراض الأساسية على ربط الهيئة لضريبة الاستقطاع مع عدم تقديمه المستندات المؤيدة لذلك الدفع، يترتب عليه رفض هذا الدفع.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/3/7هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/22) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي (ضريبة الاستقطاع) الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام 2005م.



وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/8هـ 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 الأولى بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (7/22) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (122/ص ج/1) بتاريخ 1433/7/14هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (185) بتاريخ 1433/8/11هـ، كما قدم مستنداً يفيد سداد مبلغ (365,100) ريالٍ على البنود غير المعترض عليها وقدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم بتاريخ 1428/5/2هـ بمبلغ (1,408,900) ريالٍ، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/9) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة مقطوعة على العمولات المدفوعة إلى بنك (ج) بواقع 15% وفقاً للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة في وجهة نظرها ذكرت بأنها أيدت المصلحة باحتساب ضريبة مقطوعة بواقع 15% على المبالغ المسددة لبنك (ج) على اعتبار أنها تمثل دفعات أخرى، والشركة لا توافق على ذلك استناداً إلى أن المبالغ محل الخلاف تمثل أتعاب مسددة ل..... وليست لجهات أجنبية غير مقيمة وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع، وذكر أنه قام بتزويد المصلحة بالمستندات المؤيدة المتمثلة في (كشف تحليلي يوضح تفاصيل المبالغ المحولة على أساس شهري، صورة من مطالبة لأتعابه عن شهر نوفمبر البالغة (5,955,935) ريالٍ، كشف حساب بنك (ج) لدى الشركة والذي يوضح تفاصيل المبالغ المحولة من الشركة إلى حسابها لدى هذا البنك وكذلك تفاصيل المبالغ المسددة إلى حساب بناء على طلبه، قيود اليومية المؤيدة لهذه الأتعاب وسدادها من البنك المذكور، صورة من كشف حساب الشركة لدى بنك (ج) والذي يؤيد سداد المبالغ المذكورة، صورة من كشف حساب الشركة لدى بنك (ج) والذي يؤيد استلام المبالغ المحولة من حساب الشركة البنكي في المملكة إلى حسابها لدى البنك المذكور)، وترى الشركة وبما لا يتعارض مع ما تقدم، وطبقاً لردود المصلحة على استفسارات المكلفين المبينة على صفحتها الالكترونية تخضع عوائد القروض، ويقصد بها أي مبالغ تتحقق



مقابل استخدام المال الناتجة عن عمليات الإقراض التي تقوم بها بنوك أو جهات تمويل غير مقيمة مهما كان نوعها للضريبة المقتطعة بواقع 5% وتشمل: عوائد القرض (الفائدة المدفوعة مقابل القرض) عمولة الضمان البنكي.

أما في حال اعتبرت المصلحة بأن هذه العمولات تمثل دفعات أخرى فإنها لا تخضع للضريبة المقتطعة نظرا لتنفيذها خارج المملكة طبقا لإيضاحات المصلحة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن المصلحة اعتمدت في إجراءاتها على أحكام المادة (68) من نظام ضريبة الدخل ، وما نصت عليه المادة (63) من اللائحة التنفيذية بأن يُحتسب مبلغ الضريبة المستقطعة من إجمالي المبالغ المدفوعة وفقاً للأسعار التالية : (أتعاب إدارية 20%) ، أتاوة أو ريع ، دفعات مقابل خدمة مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة (15%) ، إيجار ، دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية ، أرباح موزعة ، عوائد قروض ، قسط تأمين أو إعادة تأمين (5%) ، أي دفعات أخرى (15%)، وحيث تبين من الكشف المقدم من قبل المكلف لبنك (ج) بالدولار بأن تلك المبالغ تمثل (عمولات بنكية ، ومصاريف حساب ، ومصاريف تسويق) فقد اعتبرت المصلحة تندرج تحت بند دفعات أخرى البالغ سعر الضريبة عليها (15%) ، أما ما ذكره المكلف بأنها عبارة عن عمولات مسددة إلى الشريك/.....بموجب الاتفاقيات المبرمة بينهم، فإن المصلحة ترى أن ذلك قول غير مبرر ، ولا يمكن حدوث مثل هذا اللبس لاسيما وأن المبلغ كبير ، ولا يحتمل الخطأ فيه ، إضافة إلى أن صور الحوالات المقدمة المحولة من البنوك المحلية لا تتضمن أي إشارة إلى الشريك/.....وإنما هي باسم الشركة ، وحيث إن المكلف قد اعترف فعلاً بخضوع تلك المبالغ للضريبة وأن الخلاف في النسبة المعمول بها فإن المصلحة ترى أن الإجراء المتبع من قبلها بهذا الشأن هو الإجراء الصحيح، وقدم ممثلو المصلحة مع خطابهم المؤرخ في 1435/11/12هـ نسخة من خطاب الاعتراض المقدم من المكلف الوارد للمصلحة بتاريخ 1428/5/4هـ والذي يتضمن موافقة المكلف على احتساب الضريبة المقتطعة على العمولات البنكية (عوائد القروض) المدفوعة إلى بنوك أجنبية ولكن بنسبة 5% وليس 15% حتى لو كانت الدفعات إلى جهات مرتبطة وسداده عنها .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى بنك (ج) خلال عام 2005م، وفي حال أقرت هذه اللجنة تأييد الخضوع للضريبة فيطالب المكلف بأن تكون نسبة ضريبة الاستقطاع 5% وليس 15%، في حين تتمسك المصلحة باحتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لبنك (ج) بنسبة 15% للأسباب الموضحة عند عرض



وجهة نظر كل طرف. ومما سبق يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ (العمولات) المدفوعة لبنك (ج) (جهة غير مقيمة)، خلال عام 2005م، كما يتضح أن المكلف عند اعتراضه كان متفقاً مع المصلحة على خضوعها لضريبة الاستقطاع لكن بنسبة 5%، وليس 15% إلا أنه في استئنافه تراجع عن ذلك وذكر أنها تمثل أنعاباً مسددة للشريك وليست لجهات أجنبية غير مقيمة، كما أنها دفعت لقاء خدمات منفذة خارج المملكة وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه وكذلك تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع التي تطبق عليها يستلزم معرفة عدة أمور منها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة ومن ذلك ما ورد في الفقرة (ج) والفقرة (د) اللتين تنصان على : ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، كما تبين أن الفقرة (1) والفقرة (2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على : 1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها ... سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي : أ- إذا كان الدخل من الدخول المحدودة في المادة (68) من النظام فيخضع للضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (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 وفقاً للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات ومن ذلك ما ورد في الفقرة (6/1) من المادة (68) التي تنص على (أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15% ...الخ)، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ضمنها عوائد القروض و الخدمات



الفنية أو الاستشارية والتي تم تحديد سعرها بنسبة 5% , وأي دفعات أخرى 15% , كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة , حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (5) من النظام على (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (8) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تحت بالكامل أو جزئيًا في المملكة) كما نصت المادة (5) من اللائحة التنفيذية على أنه (تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة , وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة :

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بملكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقترض مقيمًا في المملكة.

ج - إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القروض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات وسواءً منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية.

ونصت المادة (6) من اللائحة التنفيذية على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي الحالات الآتية:

1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة)

وباطلاع اللجنة على الكشوف التفصيلية المقدمة من المكلف بالمبالغ المسددة لجهات غير مقيمة (بنك (ج)) خلال عام 2005م وكذلك اطلاعها على المستندات الإضافية المقدمة من المكلف بهذا الخصوص، وكذلك اطلاعها على صورة الربط الذي تم بموجبه حساب ضريبة الاستقطاع والكشوف الذي اعتمدت عليها المصلحة في تصنيف هذه المبالغ ضمن الدفعات الأخرى , تبين أن ما ذكره المكلف في استئنافه بقوله أن المبالغ محل الخلاف تمثل أتعاب مسددة ل..... وليست لجهات غير مقيمة , وبالتالي لا تخضع للضريبة يعد دفعًا جديدًا لم يذكره المكلف في مذكرة الاعتراض الأساسية بل أن المكلف في مذكرة اعتراضه مقر بأنها مدفوعة لبنك (ج) مقابل فوائد قروض وكانت مطالبته منحصرة في حساب ضريبة الاستقطاع على هذه المدفوعات بنسبة 5% وليس 15% , كما أنشريك في شركة (أ) , ومن ثم فإن المستندات المقدمة من قبل المكلف بهذا الخصوص تعد مستندات داخلية من طرف ذي علاقة لا يمكن الاعتماد عليها، ولذا ترى اللجنة عدم قبول هذه الدفوع كونها مقدمة من طرف ذي علاقة، كما تبين من المستندات المقدمة أن المبالغ التي أخضعتها المصلحة لضريبة



الاستقطاع مدفوعة لبنك وهي (جهة غير مقيمة) كما أن المكلف لم يقدم أي مستندات تثبت ادعائه بأن هذه المدفوعات كانت مقابل فوائد قروض.

ولكل ما تقدم وحيث إن طبيعة الأعمال والخدمات محل الاستئناف طبقاً للكشوف المقدمة من المكلف للمصلحة تفيد بأن هذه المدفوعات عبارة عن (عمولات بنكية , ومصاريف حساب , ومصاريف تسويق) ولأن مثل هذه المدفوعات تصنف ضمن الدفعات الأخرى التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل , وحيث إن الدخل المتحقق لبنك (ج) يُعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة, ومن ثم فهو من الدخل الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% , لذا فإن اللجنة تطبيقاً للنصوص المشار إليها أعلاه ترى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال 2005 م لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب ضريبة الاستقطاع على مدفوعات المكلف لبنك (ج) خلال عام 2005م بنسبة 15%

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (7/22) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع: رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال 2005 م لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب ضريبة الاستقطاع على مدفوعات المكلف لبنك (ج) خلال عام 2005م بنسبة 15%.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1479

سنة القرار: 1436

المفتاح

أرباح / استثمار - زكاة.

الموضوع

أرباح استثمار / استثمار شركات / استثمار طويل الأجل.

المبدأ

تخضع أرباح الاستثمار المقبوضة للزكاة، ولو لم يحل عليها الحول.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/3/7هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (16) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 1995م و1996م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/10هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (16) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (106/500) بتاريخ 1433/12/20هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (328) بتاريخ 1434/1/17هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم بتاريخ 1434/1/13هـ بمبلغ (2,069,144) ريال، وبذلك



يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيا الشروط المنصوص عليها نظاما.

الناحية الموضوعية:

بند إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في عدم حسم أرباح الاستثمارات من ربح عامي 1995م و1996م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن إيرادات الاستثمارات هي أرباح أعوام سابقة تم تدويرها إلى العام التالي وتحويلها إلى أرباح مستقباه مدورة، وتنص مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على قيد الأرباح الموزعة عن الاستثمارات عند استلام الأرباح الموزعة أو عندما يصبح من حق الشركة المستثمرة قيدها كإيرادات.

وتمشياً مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وحيث إنه لا يحق للشركة المستثمرة قيد الأرباح في الشركة المستثمرة فيها كإيرادات إلا بعد أن تعلن الشركة المستثمر فيها عن توزيع الأرباح ، لذا فإن الشركة المستثمرة ملزمة بقيد الأرباح في نفس السنة التي يتم الإعلان عن الأرباح وتوزيعها من قبل الشركة المستثمر فيها ، ولو قامت الشركة بقيد هذه التوزيعات كإيرادات في السنة السابقة ، أي : قيدتها كإيرادات متوقعة — وهذا مخالف للمبادئ المحاسبية — فهل تقبل المصلحة بحسمها من الوعاء الزكوي ، أي هل الاختلاف في طريقة قيد هذه الأرباح يترتب عليه فرق في حساب الزكاة وبالتالي الوصول إلى وعاء زكاة مختلف رغم أن جوهر المعاملة وأطرافها لم تتغير حيث إنه من المفروض أن يكون وعاء الزكاة ثابتاً .

وحيث تتبع الشركة مبدأ الحيطة والحذر في قيد إيراداتها من الأرباح الموزعة عن الاستثمارات وهي الطريقة التي تقبل بها مبادئ المحاسبة المتعارف عليه، عليه فإن اتباع هذه الطريقة يجب ألا يتبعه زيادة في الوعاء الزكوي، ومن ثم في مبلغ الزكاة، إذ المفروض أن يكون الوعاء الزكوي ثابت مهما كانت طريقة القيد، لأن الأرباح الموزعة عن هذه الاستثمارات لم تتغير.

وأضاف المكلف أن الشركة تستثمر في أسهم شركات مساهمة سعودية مدرجة بالسوق المالية السعودية، ومن ثم فإن هذه الشركات تخضع أرباحها للزكاة ويزكي عنها في الشركات المستثمر فيها، وإن الإجراء الصحيح في هذه الحالة يتمثل في معاملة أرباح الاستثمارات التي يتم استلامها كالأرباح المستبقة تضاف إلى الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول، ولا تضاف إلى صافي الربح المعدل كي لا يكون هناك ثني في الزكاة على نفس المبلغ، مرة عند الربط على حسابات الشركات المستثمر فيها، وأخرى عند الربط على حسابات الشركة المستثمرة.



وتؤيد الفتوى رقم (22665) بتاريخ 1424/4/15هـ وجهة نظر الشركة في أن أرباح الاستثمارات يجب أن تضاف إلى الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول وليس إلى صافي الربح تحت أي ظرف من الظروف، حيث تضمنت الفتوى أنه إذا تأخر المساهم عن استلام أرباحه في الشركة بعد الإعلان عنها فإن زكاتها تلزمه إذا حال الحول عليها بعد التمكن من استلامها، وكذلك فتوى اللجنة الدائمة رقم (341/9) التي تنص "عليه إخراج الزكاة عن الأسهم التي للبيع وعن أرباحها كل سنة وإذا كانت الشركة تخرج الزكاة عن أصحابها بإذن منهم كفى ذلك، أما الأسهم التي أراد استثمارها فقط فإن الزكاة تجب في أرباحها إذا حال عليها الحول إلا أن تكون (أي الأسهم) نقودًا فإن الزكاة تجب في الأصل والربح".

وقد أيد ديوان المظالم بموجب الحكم رقم (4/د/206) لعام 1429هـ والحكم رقم (1/4/196) لعام 1432هـ في القضية رقم (1/4450/ق) لعام 1425هـ وجهة نظر الشركة بعدم إضافة أرباح الاستثمارات إلى أرباح العام، كما أن المصلحة قبلت اعتراض الشركة على إضافة أرباح الاستثمارات إلى الأرباح لعامي 2003م و2004م وأصدرت ريبًا معدلاً لم تقم فيه بإضافة أرباح الاستثمارات إلى صافي ربح العاميين.

وبناءً عليه يطلب المكلف دسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من ربح العاميين 1995م و1996م عند احتساب الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على استئناف المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1436/2/19هـ ورد أن هذه الإيرادات تعد غلة للاستثمارات المأخوذة من حقوق الملكية ومنها رأس المال، لذا تتبع الأصل (رأس المال) في حولان الحول، كما أن أرباح الاستثمارات أصبحت من حق المكلف بدءًا من تاريخ إقفال الشركة المستثمر فيها حساباتها وبداية السنة التالية لها من تاريخ 1/1 بغض النظر عن الإجراءات التي تمر بها عملية التوزيع والدفع.

وقد تعامل المكلف معها على هذا الأساس وأدرجها ضمن إيرادات العام وليس الأرباح المدورة، لأنها لا تخص نفس العام الذي تحقق الربح فيها لكي يتم استبعادها، بل هي أرباح مقبوضة عن سنوات سابقة قد أدرجتها الشركة كإيرادات في قائمة الدخل، وبالتالي خرجت عن ذمة الشركة المستثمر فيها، واستبعدت من حساباتها تحت بند أرباح مدفوعة.

وبناءً عليه ترى المصلحة إخضاع إيرادات الاستثمارات للزكاة في الشركة المستثمرة تطبيقًا للفتاوى الشرعية وتعاميم المصلحة، ومنها الفتوى رقم (2/2384) بتاريخ 1406/10/30هـ والفتوى رقم (19643) بتاريخ 1418/10/23هـ، وتعميم المصلحة رقم (1/122) بتاريخ 1418/8/19هـ الذي يتضمن أنه يجب إضافة إيرادات الاستثمارات للوعاء الزكوي في الشركة المستثمرة إذا ثبت أنها قبضتها فعليًا وذلك لأنها في هذه الحالة تكون قد خرجت من ذمة الشركة المستثمر فيها ومن ثم لن تظهر في حساباتها إنما سوف تظهر في حسابات الشركة المستثمرة، ولا يشترط حولان الحول لأنها تعتبر غلة للاستثمارات والغلة تتبع الأصل في حولان الحول.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من ربح العامين 1995م و1996م عند احتساب الوعاء الزكوي ، في حين ترى المصلحة إخضاع إيرادات الاستثمارات في عامي الاستئناف للزكاة .

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (2) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية يتضمن أن استثمارات المكلف تتمثل في استثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات مساهمة في المملكة ، ويجري إظهارها بالكلفة إلا في الحالات التي يحصل انخفاض غير مؤقت في قيمتها ، " فيحمل أثره مباشرة على حساب الأرباح والخسائر " ، ويتحقق الإيراد من الأرباح الموزعة عند استلامها ، وتقوم الشركات المستثمر فيها أحياناً باعتبار الأرباح الموزعة كدفعات على حساب الأقساط غير المسددة من أسهم رأس المال ، وفي هذه الحالات تقيد الأرباح الموزعة كأسهم .

كما تظهر قائمة الدخل عن العامين 1995م و1996م إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة بمبلغ (62,690,000) ريال، ومبلغ (82,552,000) ريال على التوالي، كما تظهر صافي ربح للعامين بمبلغ (25,218,000) ريال، ومبلغ (57,127,000) ريال على التوالي.

وبعد الدراسة تبين للجنة أن هذه الإيرادات تمثل عوائد استثمارات للقيمة لتوفر شرطي النية وعدم وجود حركة ، على الرغم من أن هذه الإيرادات قد خضعت للزكاة في الشركات المستثمر فيها ، إلا أن ذلك تم في سنة سابقة للسنة التي تم توزيعها فيها ، وأن حول تلك الإيرادات حول أصلها ، وبالتالي فإنها تخضع للزكاة لدى الشركة المستثمرة باعتبارها إيراداتاً أضيف لإيرادات الشركة المستثمرة في سنة تالية للسنة التي خضعت فيها للزكاة لدى الشركات المستثمر فيها ، مما يعني عدم وجود ثني في احتساب الزكاة عليها ، وبما أن الأرباح في جميع الأنشطة على اختلاف أنواعها ليس لنشأتها وقت محدد ، فقد تتحقق في بداية العام وقد تكون في وسطه أو في آخره أو في أي وقت من العام ، مما ترى معه اللجنة أن حولان الحول لا يعد شرطاً لخضوع الأرباح للزكاة، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه حسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من ربح العامين 1995م و1996م عند حساب الوعاء الزكوي وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (16) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه حسم إيرادات الاستثمارات في شركات مساهمة من ربح العامين 1995م و1996م عند حساب الوعاء الزكوي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1480

سنة القرار: 1436

المفتاح

ربط / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- ممارسة الخاضع لضريبة الدخل نشاطه داخل المملكة يترتب عليه أحقية الهيئة في احتساب الضريبة على الإيرادات التي حققها خلال سنوات نشاطه بالمملكة.
- 2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/3/21هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (15) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 1420هـ حتى 1425هـ وتحديدًا ما يخص الضريبة التي قامت المصلحة باحتسابها على (ب) والغرامات المترتبة عليها. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/11هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف و.....

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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (15) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (103/500) بتاريخ 1433/12/19هـ، وتم استلامه طبقاً للمستندات المقدمة بتاريخ 1433/12/26هـ وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (332) بتاريخ 1434/1/25هـ، كما قدم المكلف صورة إيصال السداد لمبلغ (7,600,471) ريال طبقاً لخطاب المصلحة المؤرخ في 1434/1/10هـ وبذلك فإن الاستئناف يكون مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية

بند: إعادة فتح الربط الزكوي للأعوام من 1420هـ حتى 1425هـ واحتساب الضريبة والغرامة على (ب).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة إعادة فتح الربط وإخضاع الاستيراد للضريبة للأعوام من 1420هـ حتى 1427هـ والغرامات المترتبة عليها.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بفتح الربط الزكوي للأعوام من 1420هـ حتى 1427هـ وحسبت ضريبة على قيمة الاستيرادات الخاصة ب(أ) تأسيساً على أن (أ) وكيل ل(ب) وأن هذه الاستيرادات تخص (ب)، وأبلغت المصلحة هذا الربط لـ (أ) وطالبتها بالسداد، وقد استندت المصلحة وأيدتها في ذلك اللجنة الابتدائية على إفادة الوكيل ((أ)) بأن هذه الاستيرادات لا تخصه وإنما تخص (ب)، وأنه يقوم فقط بتوزيع البضاعة في المملكة مقابل حصوله على العمولة، وقد أوضح المكلف وجهة نظره قائلاً أن المصلحة لم تجر أصلاً ربطاً ضريبياً على (ب) حتى تقوم بإعادة فتحه، وأن الجهة التي عليها الربط في الحالة الأولى (المكلف) ليست نفس الجهة التي تم عليها الربط في الحالة الثانية (مكلف آخر)، كما أن طبيعة الربط الأول الذي أصدرته المصلحة ربطاً زكويّاً، بينما الربط المعدل هو ربط ضريبي يختلف في مكوناته وطبيعته عن الربط الأول وبما يرى معه المكلف أن محل الخلاف ليس عملية إعادة ربط كما ورد في خطاب المصلحة وفي قرار اللجنة، وأضاف المكلف بأن فتح الربط يحكمه القرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1429/5/19هـ وأنه ورد بذلك القرار ما يلي:

(أ) يحق للمصلحة فتح الربط في الحالات التالية:

1- عندما يثبت...الخ.

2- ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى المصلحة بتاريخ الربط...الخ.

3- الربط بخلاف المستحق نتيجة خطأ في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات.



4- وجود... أو نتيجة ملاحظة وردت من ديوان المراقبة العامة نظرًا لأن هذا الإجراء لا يغير من المفهوم الذي تم الربط على أساسه، كما أنه لا يضيف أي عناصر موضوعية جديدة غير واردة في الربط الأصلي.

(ب) لا يحق لها فتح الربط في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة وتمت معالجتها بطريقة أثرت على الوعاء الزكوي أو الضريبي للمكلف بعد أن تناولتها المصلحة...الخ.

وذكر المكلف أن فتح الربط كما ذكر أعلاه جاء بناءً على ملاحظة الجهة الرقابية بالمصلحة وأن هذا الإجراء كما نص عليه القرار الوزاري، يجب ألا يغير من المفهوم الذي تم الربط على أساسه، كما أنه لا يضيف أي عناصر موضوعية جديدة غير واردة في الربط الأصلي، كما أنه لا يحق للمصلحة فتح الربط في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة وتمت معالجتها بطريقة أثرت على الوعاء الزكوي أو الضريبي للمكلف بعد أن تناولتها المصلحة...الخ.

وحيث إن إعادة الربط كان بناءً على ملاحظة وردت من الجهة الرقابية بالإدارة العامة بالمصلحة، فإن إجراء المصلحة يكون في غير محله ومن ثم ليس من حق المصلحة فتح الربط أو تعديله وذلك لأن هذا الإجراء أضاف عناصر موضوعية جديدة غير واردة في الربط الأصلي للمكلف، حيث تضاعفت مطالبات مصلحة الزكاة والدخل.

هذا وقد قدم المكلف مذكرة إضافية مؤرخة في 1436/2/11هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة قامت بالربط الضريبي على (ب) بخطاب أسمته إعادة ربط على الرغم من أنها لم تجرِ ربطاً ضريبياً أصلاً على هذه الشركة، وقد استندت المصلحة إلى خطاب تم توجيهه إليها من (أ) يتضمن الإفادة بأن الاستيرادات لا تخص (أ) وإنما تخص (ب) وكان حرّاً بها أن تتحقق من ذلك بالطرق المناسبة كإجراء فحص ميداني لـ (أ) للتأكد من أن البضاعة المستوردة ليست ملكاً لـ (أ) بل تملكها (ب)، أو طلب بيان من المحاسب القانوني للمؤسسة بإجمالي الإيرادات المتحققة بما فيها مبيعاتها وإجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة ليتضح لها ما إذا كانت البضاعة تمثل جزء من إيرادات وتكلفة (أ) أم لا، كما ذكر المكلف بأن الخطاب الموجه إلى المصلحة من (أ) تم توجيهه لها من قبل شخص غير ملم بالزكاة الشرعية، حيث إنه لا يستطيع تخفيض الزكاة الشرعية لمجرد إنكاره لملكية البضاعة دون وجود دليل مستندي، كما أن الزكاة الشرعية لا يتم تخفيضها لمجرد خطاب ينكر استلام مكلف للبضاعة، ويبدو أن المصلحة رأت أن هذه البضاعة سوف تخضع لحصيلة أكبر من الزكاة وهي الضريبة (2,5% إلى 20%) وقامت بمطالبة (ب) بسداد الضريبة والغرامة، ولم تنظر المصلحة ولا اللجنة الابتدائية إلى بنود اتفاقية الوكالة التجارية المبرمة بين كل من (ب) و (أ) حيث تنص المادة على أن (4) من تلك الاتفاقية على

(يوافق الأصيل بموجب هذا أن يبيع المنتجات للوكيل ويوافق الوكيل على أن يشتري وتنتقل ملكية المنتجات إلى الوكيل في وقت ومكان الوصول وتكون جميع المخاطر والمسئولية فيما بعد ذلك على عاتق الوكيل، إضافة إلى سعر الشراء يكون الوكيل مسئولاً عن ويدفع أي وجميع التكاليف المتصلة باستيراد وبيع وتوزيع المنتجات، وبالإضافة إلى ما ورد أعلاه فإن المادة (8) من تلك الاتفاقية تعدد التزامات الوكيل التي تدل بطريقة غير قابلة للشك أن البضاعة المستوردة هي ملك للوكيل، وليس لـ (ب)، وذكر أن

المصلحة



قبلت وجهة نظر المكلف (الوكيل) في أن الاستيرادات للأعوام من 1408هـ حتى 1418هـ تخص (ب) وربطت على (أ) زكويًا على أساس أنه وكيل مستقل ل(ب) ويتقاضى عمولة فقط على هذه الاستيرادات، إلا أنها غيرت رأيها عند إجراء الربط على الأعوام من 1419هـ إلى 1427هـ، واعتبرت (ب) شركة غير مقيمة مارست نشاطًا تجاريًا في المملكة من خلال وكيل محلي تابع وأخضعت أرباح هذه الاستيرادات للضريبة، ويتساءل المكلف إلى ماذا استندت المصلحة في اعتبارها الاستيرادات للأعوام من 1408هـ حتى 1418هـ تخص أ والاستيرادات للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ تخص (ب)؟

كما ذكر المكلف بأن المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية اعتبرت أن وكيل الشركة ((أ)) يعمل كوكيل تابع للموكل، ولا يعلم المكلف إلى ماذا استندت المصلحة واللجنة في ذلك، مع أن الوكيل وطبقًا لاتفاقية الوكالة يعمل بشكل مستقل عن الموكل، وقد أوضح المكلف في اعتراضه الأسباب التي تدعو إلى اعتبار الوكيل مستقلًا يعمل بشكل منفصل عن الموكل، كما ذكر أن (أ) قامت بتقديم الإقرارات الزكوية للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ بناءً على القوائم المالية المدققة من قبل محاسب قانوني مرخص له بالعمل في المملكة، وذكر أن القوائم المالية تضمنت صافي العمولات التي استلمتها (أ) من (ب) بموجب نص اتفاقية الوكالة، والمؤسسة على استعداد لتقديم حسابات مدققة تشمل الإيرادات الإجمالية (المبيعات - لمنتجات (ب) في المملكة) وكذلك التكاليف التي تتكبدها الشركة لإتمام عملية البيع، وكذلك تقديم إقرارات زكوية معدلة تظهر الإيرادات والتكاليف الإجمالية المبنية على الحسابات المدققة المعدلة للأعوام المذكورة، وذكر أن حصول الوكيل على عمولة قدرها 3% من قيمة الاستيرادات هي لتغطية التكاليف التي يتكبدها الوكيل في تجهيز البضاعة ووضعها بشكل مناسب للبيع، وليس لها أي ارتباط بالقيمة البيعية لها التي تحكمها عوامل السوق وعوامل أخرى ليس لها علاقة بالعمولة، كما ذكر أن المصلحة أخضعت مبيعات المكلف للضريبة استنادًا إلى الفقرة (2/أ). (ب) من المحضر المرافق بالخطاب الوزاري رقم (9776/4) بتاريخ 1394/5/20هـ. وعلق المكلف فيما يلي على أسانيد المصلحة قائلاً:

نود الإفادة بأن دور (ب) يقتصر على توريد معدات إلى الوكيل وأن ملكية هذه المعدات تنتقل إلى الوكيل والفسوحات الجمركية الصادرة من مصلحة الجمارك تثبت ذلك، ومعلوم بأن عميلة التوريد طبقًا للنظام لا تخضع للضريبة، علاوة على ذلك فإن الوكيل ليس له الحق أو السلطة في إجراء مفاوضات أو إبرام عقود نيابة عن (ب) واتفاقية الوكالة تثبت ذلك وبناءً عليه فإن (أ) لا تعد منشأة دائمة ل(ب) بل هي وكيل مستقل استقلالية تامة عنها.

وأضاف المكلف أنه من المواد المشار إليها في النظام ولائحته التنفيذية، يتضح أن المادة (2) حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة، والمادة (4) عرفت المنشأة الدائمة وقد بينت المادة (4) الفقرة (ج) أن المنشأة الدائمة هي تلك التي لها مكان دائم يمارس فيه غير المقيم نشاطه كليًا أو جزئيًا ولو كان ذلك من خلال وكيل له، ويعنى بكلمة وكيل الوكيل التابع للموكل، وأن عقد الوكالة في جميع مواده وفي المادة (الرابعة) منه يوضح أن الوكيل مستقل وليس تابع وبالتالي فإن المبيعات التي تتم في المملكة تتم



لحساب الوكيل وليس لحساب (ب)، كما أن المادة (4ـج) من اللائحة التنفيذية تشير إلى الوكيل غير المستقل الذي ورد في المادة (الرابعة) من النظام وليس (أ) التي تتمتع باستقلالية تامة في أداء عملها.

وفيما يخص الغرامات فقد أفاد المكلف بأن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب غرامات التأخير دون بيان الأسانيد النظامية لفرض تلك الغرامة، ودون قيام المصلحة بتزويد اللجنة بهذه الأسانيد وهذا ما ذكرته اللجنة صراحة في قرارها بأن المصلحة لم تزود اللجنة بالأسانيد التي طلبتها والتي تدعم موقفها في فرض الغرامات.

وذكر أن المنشور الدوري رقم (3) ينص 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" فضلًا عن ذلك فإن إضافة هذا البند (الغرامة) ناشئة عن التغيير في موقف المصلحة، حيث إن المصلحة بعدما أصدرت الربط الزكوي لـ (أ) للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ قامت بتغيير موقفها وأخضعت (ب) للضريبة من خلال (أ) للتجارة والخدمات العامة.

ولما سبق ذكره أكد المكلف بأن المصلحة غير محقة في فرض غرامة التأخير وذلك استنادًا إلى أن موضوع فرض ضريبة على (ب) لم يكن موضع خلاف مع المصلحة بدليل أن الربط الأصلي كان ربطاً زكويًا على (أ)، وذلك استنادًا إلى بنود اتفاقية الوكالة والتي لم يطرأ عليها تغيير، وأن الخطاب الذي أجرته المصلحة أولًا هو ربط زكوي وأن الربط الأخر الذي أجرته لاحقًا يختلف عن الربط الأول وهو ربط ضريبي وكلاهما يختلف في الأساس النظامي الذي يستند إليه، وأن المصلحة غيرت موقفها من (ب) واعتبرتها شركة غير مقيمة مارست النشاط من خلال وكيل تابع. وخلص المكلف إلى القول بأن المصلحة وكذا اللجنة الابتدائية من ورائها قد جانبهما الصواب في إخضاع (ب) للضريبة والغرامة باعتبارها جهة غير مقيمة تمارس النشاط من خلال الوكيل، حيث إن الوكيل (أ) للتجارة والخدمات العامة، يرتبط بـ (ب) باتفاقية وكالة تجارية تشير في جميع بنودها إلى دوره كوكيل مستقل عن (ب) وهو ليس وكيل تابع كما ينص النظام الضريبي ولائحته التنفيذية كشرط للخضوع للضريبة في المملكة.

وبناءً عليه يطالب المكلف بدراسة وجهة نظره وإلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية رقم (15) لعام 1433هـ فيما قضى به مع حفظ حقه في تقديم جميع المستندات التي تؤيد وجهة نظره.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن المصلحة قامت بإخضاع الاستيرادات لضريبة الدخل المستحقة على (ب) وذلك استنادًا أن الاستيرادات حسب إفادة المكلف لا تخصه وإنما تخص (ب) ويقوم المكلف بتوزيعها ويحصل مقابل ذلك على عمولة قدرها 3%، وبما ترى معه المصلحة أن الشركة مارست نشاطًا تجاريًا بالمملكة من خلال وكيل محلي تابع وهذا النشاط خاضع للضريبة وذلك بموجب الفقرة (2/أ)، (ب) من محضر اللجنة المؤلفة لدراسة (متى يكون المشروع الأجنبي ممارسًا لأعماله داخل المملكة ويخضع بسببه لضريبة الدخل) وهو المحضر الموافق عليه بالخطاب الوزاري رقم (9976/4) بتاريخ 1394/5/20هـ الأمر الذي كان يستوجب معه إخضاع مبيعات (ب) للضريبة سنويًا على أساس نسبة أرباح 15% من الاستيرادات لكل سنة، وذكرت المصلحة أنه وفقًا للقرار الوزاري رقم (2555) بتاريخ 1417/10/16هـ تم فتح الربط للأعوام من 1419هـ 1427هـ وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها،



وأكدت المصلحة بأن الضريبة تقع على (ب)، وذكرت أن المكلف استشهد بالمادة (الرابعة) من الاتفاقية لإثبات أن ملكية البضاعة تؤول للمؤسسة وتحت مسؤوليتها ومن ثم تقوم المؤسسة بتوزيعها وهذا القول يتعارض مع الاستناد الآخر بقوله

أن المؤسسة لا تحصل إلا على عمولة قدرها 3%، فكيف تملك المؤسسة هذه البضاعة ولا تحصل إلا على عمولة قدرها 3%، وهذا دليل على أن المؤسسة لا تملك هذه البضاعة وإنما هي ملك للمورد (ب)، والمصلحة أعادت فتح الربط بناءً على ملاحظة الجهة الرقابية بالمصلحة عندما تبين لها أن هناك استيرادات مسجلة باسم المؤسسة ولم تحاسب عنها والمؤسسة عند سؤالها عن ذلك أفادت بأنها تخص (ب) ولا تخصها، الأمر الذي تطلب معه إصدار ربط ضريبي على جهة غير مقيمة كونها مارست النشاط بالمملكة من خلال وكيل وتم فتح الربط تطبيقاً للقرار الوزاري رقم (2555) لعام 1417هـ، والمصلحة في إجابتها على السؤال الذي طرحة اللجنة الابتدائية لماذا أخضعت المصلحة مبيعات المكلف للضريبة والغرامة وما هو المستند النظامي الذي اعتمدت عليه المصلحة؟ أفادت أنه بالنسبة للأعوام من 1419هـ حتى 1425هـ الخاضعة للنظام الضريبي القديم فقد استندت المصلحة على الفقرة (2/أب) من المحضر المرافق للخطاب الوزاري رقم (9976/4) تاريخ 1394/5/20هـ، وقد قامت المصلحة بإخضاع (ب) للضريبة لقيامها بممارسة النشاط داخل المملكة من خلال وكيل.

وردًا على المذكرة الإلحاقية التي قدمها المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة قدم ممثلو المصلحة مذكرة رد مؤرخة في 1436/2/24هـ تضمنت الإفادة أنه بخصوص ما ذكره المكلف في المذكرة الإلحاقية من أن (أ) قامت بتقديم الإقرارات الزكوية للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ بناءً على القوائم المالية المدققة من قبل محاسب قانوني مرخص له بالعمل في المملكة، فترى المصلحة أن هذا القول قد جانبه الصواب ذلك أن المكلف كان يحاسب لدى المصلحة حتى عام 2004م بالأسلوب التقديري، وبخصوص ما ذكره من أن المؤسسة مستعدة لتقديم حسابات مدققة إجمالية تشمل الإيرادات الإجمالية (المبيعات - لمنتجات (ب) في المملكة) وكذلك إقرارات زكوية معدلة تظهر الإيرادات والتكاليف الإجمالية المبنية على الحسابات المدققة المعدلة للأعوام المذكورة، فترى المصلحة أن هذا القول يؤكد صحة إجراء المصلحة وأن المكلف إنما أفصح في حينه فقط عن العمولات (عمولات البيع) كما هو واضح في الإيضاح رقم (4) من القوائم المالية المدققة لعام 2005م، كما أن المكلف يؤكد مرة بعد أخرى على نية التهرب الضريبي مرة بعدم الإفصاح عن هذه المبيعات ومرة أخرى بذكره عدم إلمام صاحب المؤسسة بالزكاة الشرعية وثالثة أنه كانت لديه رغبة في تخفيف مقدار الزكاة الشرعية بإنكاره لملكه هذه البضاعة.

وبخصوص ما ذكره المكلف من أن اللجنة الابتدائية أصدرت حكمها فيما يتعلق بالغرامات من غير بيان الأسانيد النظامية لغرض الغرامة، فترى المصلحة أنه ورد في قرار اللجنة الابتدائية ضمن الدراسة والتحليل ما نصه "يخضع هذا النشاط للضريبة وغرامة التأخير المستحقة طبقاً للنظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ، للأعوام من 1420هـ حتى 1425هـ المادة (الثانية عشرة) التي حددت الدخل الخاضع للضريبة، والمادة (الخامسة عشرة) الخاصة بالغرامة، ولا يعني



عدم رد ممثل المصلحة على استفسار اللجنة الابتدائية عدم أحقيتها في الحكم بناءً على الحثيات وبناءً على الأنظمة والتعاميم ذات العلاقة.

وقدم ممثلو المصلحة بناءً على طلب اللجنة (صورًا من إقرارات المكلف التقديرية وصورًا من الربوط والقوائم المالية للسنوات المقدم عنها حسابات مدققة، وصوره من الربط المعدل للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ، وصوره من خطاب الجهة الرقابية بالمصلحة بخصوص الملاحظة على ملف المكلف)

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إعطاء المصلحة الأحقية في إعادة فتح ربوط السنوات من 1420هـ حتى 1425هـ، وحساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (ب) وكذلك احتساب الغرامة المترتبة عليها، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح ربوط السنوات المذكورة واحتساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (ب) وكذلك حساب الغرامة المترتبة عليها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الاستئناف ذو شقين الأول يتعلق بفتح الربوط، والثاني يتعلق بتحديد ما إذا كانت (ب) خاضعة للضريبة عن الإيرادات التي حصلت عليها من بيع منتجاتها في المملكة سواء تلك التي قامت ببيعها مباشرة أو من خلال وكيلها في المملكة. (أ). بالنسبة للشق الأول المتعلق بفتح الربوط فإنه باطلاع اللجنة على وجهة نظر الطرفين (المكلف والمصلحة) وما ورد في قرار اللجنة من حثيات، فقد اتضح للجنة أن الخلاف بين الطرفين أخذ منحنى آخر عما يجب أن يكون عليه حيث ركز على موضوع فتح الربوط والتعليمات الصادرة التي تنظم هذا الأمر، إلا أن هذه اللجنة ومن خلال استعراض جميع الأقوال والأسانيد التي وردت في مذكرات الاعتراض والاستئناف وما قدم من بيانات وإيضاحات ومستندات اتضح لها أن المصلحة لم تقم أصلاً بإجراء ربط ضريبي على (ب)، كما أنها لم تقم بحساب ضريبة أو زكاة على الإيرادات المحققة الناتجة من بيع (ب) منتجاتها في المملكة سواء تلك التي قامت ببيعها عن طريق (أ) (الوكيل) أو تلك التي قامت ببيعها مباشرة، كما أن الربوط التي أجرتها المصلحة والتي أعيد فتحها بموجب خطاب المصلحة رقم (8/2693/2) بتاريخ 1429/5/5هـ هي ربوط زكوية على (أ) وبموجبها قامت المصلحة باحتساب الزكاة على الوعاء الزكوي لتلك المؤسسة آخذة في الاعتبار العمولات التي استلمتها (أ) من (ب) بموجب اتفاقية الوكالة الموقعة بينهما، ولم تشمل تلك الربوط (الربوط الزكوية) على الإيرادات المحققة من بيع (ب) منتجاتها بالمملكة مباشرة أو من خلال الوكيل، أما الربط الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (8/2693/2) بتاريخ 1429/5/5هـ المسمى بإعادة ربط والذي بموجبه قامت المصلحة باحتساب ضريبة على (ب) عن إيراداتها المحققة من بيع منتجاتها في المملكة فهو يُعد ربطاً ضريبياً جديداً على (ب) وعلى الإيرادات



المحققة من بيع منتجاتها في المملكة، ولذلك لا يمكن القول بوجود رربوطاً أساسية ليُعاد فتحها، وفي ضوء ذلك ترى اللجنة أنه لا يمكن تطبيق التعليمات الخاصة بفتح الربوط الزكوية والضريبية على هذه الحالة لعدم وجود رربوط أعيد فتحها.

وبالنسبة للشق الثاني من الاستئناف المتعلق بتحديد ما إذا كانت (ب) خاضعة للضريبة عن الإيرادات التي حصلت عليها من بيع منتجاتها في المملكة سواء تلك التي قامت ببيعها مباشرة أو من خلال وكيلها في المملكة ((أ))، فإن اللجنة بعد دراستها للموضوع

واطلاعها على الإيضاحات والبيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما في ذلك الاتفاقية المسماة باتفاقية وكالة تجارية الموقعة بتاريخ 1417/7/29هـ الموافق 1996/12/9م بين (ب) و (أ) التي نصت في المادة (9) منها على (يتعهد الأصل وهو هنا (ب) بما يلي: أ- أن يدفع للوكيل عمولة طبقاً للمتفق عليه من وقت لآخر على أساس المنتجات المباعة: 1- من قبل الوكيل في المنطقة، 2- من قبل الأصل مباشرة إلى طرف ثالث في المنطقة)، وكذلك اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ، وعلى القرار الوزاري رقم (9976/4) بتاريخ 1394/5/20هـ الصادر بالموافقة على محضر اجتماع اللجنة المؤلفة التي قامت بدراسة وبحث بعض الموضوعات المتعلقة بفرض الضريبة على الدخل الشخصي وأرباح الشركات الأجنبية ومن ذلك ما ورد في الفقرة (ثالثاً) المعنونة بـ: متى يكون المشروع الأجنبي ممارساً لأعماله داخل المملكة، تبين أن البند (2-أ/ب) من الفقرة (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (9976/4) ينص على أ- وجود شخص للمشروع الأجنبي في المملكة له سلطة إجراء المفاوضات وإبرام العقود نيابة عن المشروع وإعطاء مباشرة هذه السلطة، ب- أو يكون لديه في المملكة رصيد من السلع المملوكة للمشروع يلبي منها بانتظام الطلبات نيابة عن المشروع.

وحيث تبين أن (ب) قد مارست نشاطاً تجارياً بالمملكة - بيع منتجاتها - بشكل مباشر أو من خلال وكيلها بالمملكة (أ) وذلك استناداً لما ورد في المادة (9) من الاتفاقية الموقعة بين الطرفين التي نصت على (يتعهد الأصل وهو هنا (ب) بما يلي:

أ- أن يدفع للوكيل عمولة طبقاً للمتفق عليه من وقت لآخر على أساس المنتجات المباعة: 1- من قبل الوكيل في المنطقة، 2- من قبل الأصل مباشرة إلى طرف ثالث في المنطقة)، وحيث إن هذا النشاط تنطبق عليه الفقرة (2-أ/ب) من المحضر المرفق بالقرار الوزاري رقم (9976/4) بتاريخ 1394/5/20هـ الذي حدد متى يكون المشروع الأجنبي ممارساً لأعمال داخل المملكة ويخضع بسببه للضريبة، فإن اللجنة تطبيقاً للمادة (الثانية عشرة) والمادة (الثالثة عشرة) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ ترى أن الإيرادات التي حققتها (ب) من ممارسة هذا النشاط خلال الفترة محل الاستئناف تعد خاضعة للضريبة، وكان ينبغي على (ب) أو وكيلها بالمملكة (أ) الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية والإفصاح عن الإيرادات التي حققتها من ممارسة هذا النشاط خلال الفترة محل الاستئناف وسداد الضرائب المستحقة عليها في المواعيد النظامية.

وحيث تبين للجنة أن المصلحة لم تقم ابتداءً بإجراء ربط ضريبي على (ب) ولم تقم بحساب ضريبة على الإيرادات التي حصلت عليها تلك الشركة من ممارسة نشاطها (بيع منتجاتها) بالمملكة سواء بشكل مباشر أو من خلال وكيلها (أ) بما يعني مخالفتها



تطبيق النصوص النظامية عند إجراء الربط على هذه السنوات والمتمثلة في المادة (الثانية عشرة) والمادة (الثالثة عشرة) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ التي حددت الدخل الخاضع للضريبة، وفي القرار الوزاري رقم (9976/4) لعام 1394هـ الذي حدد متى يكون المشروع الأجنبي ممارسًا لأعماله داخل المملكة ويكون بسببه خاضع للضريبة، فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في حساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (ب) من ممارسة هذا

النشاط خلال السنوات المذكورة، وكذلك حساب غرامة التأخير المترتبة عليها تطبيقًا للمادة (الخامسة عشرة) من النظام، وذلك لأن (ب) مارست نشاطًا تجاريًا في المملكة بشكل مباشر ومن خلال وكيلها - (أ) - ولم تلتزم بتقديم إقراراتها الضريبية وسداد الضرائب المستحقة على الإيرادات التي حققتها من ممارسة النشاط في المملكة في المواعيد النظامية، وحيث إن المادة (12) من اتفاقية الوكالة الموقعة بين (أ) و (ب) بتاريخ 1417/7/29هـ تنص صراحة على أن (تكون جميع الضرائب والرسوم والزكاة و/أو التكاليف من أي نوع أو طبيعة كانت تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية على حساب الوكيل لوحده، إذا حدث في تاريخ تنفيذ هذه الاتفاقية...الخ)، فإن اللجنة ترى أن مسؤولية دفع الضرائب والغرامات المستحقة على (ب) الناتجة عن ممارسة نشاطها بالمملكة للسنوات محل الاستئناف تقع على (أ) وفقًا للمادة (12) من الاتفاقية المشار إليها أعلاه.

وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في احتساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (ب) خلال السنوات من 1420هـ حتى 1425هـ وإخضاع الضرائب الناتجة عن ذلك لغرامات التأخير.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (15) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً:

وفي الموضوع: رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في احتساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (ب) خلال السنوات من 1420هـ حتى 1425هـ، وإخضاع الضرائب الناتجة عن ذلك لغرامات التأخير وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.



وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1481

سنة القرار: 1436

المفتاح

ربط / غرامة - ضريبة.

الموضوع

ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- ممارسة الخاضع لضريبة الدخل نشاطه داخل المملكة يترتب عليه أحقية الهيئة في حساب الضريبة على الإيرادات التي حققها خلال سنوات نشاطه بالمملكة.
- 2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/3/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (ب) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (15) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 1426هـ و1427هـ وتحديدًا ما يخص الضريبة التي قامت المصلحة باحتسابها على (أ) والغرامات المترتبة عليها. وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/11هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف.....و.....

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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (15) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (103/500) بتاريخ 1433/12/19هـ، وتم استلامه طبقاً للمستندات المقدمة بتاريخ 1433/12/26هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (332) بتاريخ 1434/1/25هـ، كما قدم المكلف صورة إيصال السداد لمبلغ (7,600,471) ريال طبقاً لخطاب

المصلحة المؤرخ في 1434/1/10هـ وبذلك فإن الاستئناف يكون مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند: إعادة فتح الربط الزكوي لعامي 1426هـ و1427هـ واحتساب الضريبة والغرامة على (أ).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المصلحة إعادة فتح الربط وإخضاع الاستيراد للضريبة للأعوام من 1420هـ حتى 1427هـ والغرامات المترتبة عليها.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت بفتح الربط الزكوي للعامي 1426هـ و1427هـ واحتسبت ضريبة على قيمة الاستيرادات الخاصة ب(ب) تأسيساً على أن (ب) وكيلاً لـ (أ) وأن هذه الاستيرادات تخص (أ)، وأبلغت المصلحة هذا الربط ل(ب) وطالبتها بالسداد، وقد استندت المصلحة وأيدتها في ذلك اللجنة الابتدائية على إفادة الوكيل ((ب)) بأن هذه الاستيرادات لا تخصه وإنما تخص (أ)، وأنه يقوم فقط بتوزيع البضاعة في المملكة مقابل حصوله على العمولة، وقد أوضح المكلف وجهة نظره قائلاً أن المصلحة لم تجر أصلاً ربطاً ضريبياً على (أ) حتى تقوم بإعادة فتحه، وأن الجهة التي عليها الربط في الحالة الأولى (المكلف) ليست نفس الجهة التي تم عليها الربط في الحالة الثانية (مكلف آخر)، كما أن طبيعة الربط الأول الذي أصدرته المصلحة ربط زكوي، بينما الربط المعدل هو ربط ضريبي يختلف في مكوناته وطبيعته عن الربط الأول وبما يرى معه المكلف أن محل الخلاف ليس عملية إعادة ربط كما ورد في خطاب المصلحة وفي قرار اللجنة، وأضاف المكلف بأن فتح الربط جاء بناءً على ملاحظة وردت من الجهة الرقابية بالإدارة العامة بالمصلحة، وبما يرى معه المكلف أن إجراء المصلحة يكون في غير محله ومن ثم ليس من حق المصلحة فتح الربط أو تعديله وذلك لأن هذا الإجراء أضاف عناصر موضوعية جديدة غير واردة في الربط الأصلي للمكلف، حيث تضاعفت مطالبات مصلحة الزكاة والدخل.

هذا وقدم المكلف مذكرة مؤرخة في 1436/2/11هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة قامت بالربط الضريبي على (أ) بخطاب أسمته إعادة ربط على الرغم من أنها لم تجر ربطاً ضريبياً أصلاً على هذه الشركة، واستندت إلى خطاب تم توجيهه إليها من (ب) يتضمن الإفادة بأن الاستيرادات لا تخص (ب) وإنما هي تخص (أ) وكان حري بها أن تتحقق من ذلك بالطرق المناسبة، كإجراء فحص ميداني ل(ب) للتأكد من أن البضاعة المستوردة ليست ملغاً ل(ب) بل تملكها (أ)، أو طلب بيان من المحاسب



القانوني للمؤسسة بإجمالي الإيرادات المتحققة بما فيها مبيعاتها وإجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة لينتج لها ما إذا كانت البضاعة تمثل جزء من إيرادات وتكلفة (ب) أم لا.

كما ذكر المكلف بأن الخطاب الموجه إلى المصلحة من (ب) تم توجيهه لها من قِبَل شخص غير ملم بالزكاة الشرعية، حيث إنه لا يستطيع تخفيض الزكاة الشرعية لمجرد إنكاره لملكية البضاعة دون وجود دليل مستندي على ذلك، كما أن الزكاة الشرعية لا يتم تخفيضها لمجرد خطاب ينكر استلام مكلف للبضاعة، ويبدو أن المصلحة رأت أن هذه البضاعة سوف تخضع

لحصول أكبر من الزكاة وهي الضريبة (2,5% إلى 20%) وقامت بمطالبة (أ) بسداد الضريبة والغرامة، ولم تنظر المصلحة ولا اللجنة الابتدائية إلى بنود اتفاقية الوكالة التجارية المبرمة بين كل من (أ) و (ب) حيث تنص المادة على أن (4) من تلك الاتفاقية على (يوافق الأصل بموجب هذا أن يبيع المنتجات للوكيل ويوافق الوكيل على أن يشتري وتنتقل ملكية المنتجات إلى الوكيل في وقت ومكان الوصول وتكون جميع المخاطر والمسئولية فيما بعد ذلك على عاتق الوكيل، إضافة إلى سعر الشراء يكون الوكيل مسؤولاً عن، ويدفع أي وكافة، التكاليف المتصلة باستيراد وبيع وتوزيع المنتجات، وبالإضافة إلى ما ورد أعلاه فإن المادة (8) من تلك الاتفاقية تعدد التزامات الوكيل التي تدل بطريقة غير قابلة للشك أن البضاعة المستوردة هي ملك للوكيل، وليس لـ(أ)، وذكر أن المصلحة قبلت وجهة نظر المكلف (الوكيل) في أن الاستيرادات للأعوام من 1408هـ حتى 1418هـ تخص (أ) وربطت على (ب) زكويًا على أساس أنه وكيل مستقل لـ(أ) ويتقاضى عمولة فقط على هذه الاستيرادات، إلا أنها غيرت رأيها عند إجراء الربط على الأعوام من 1419هـ إلى 1427هـ، واعتبرت (أ) شركة غير مقيمة مارست نشاطًا تجاريًا في المملكة من خلال وكيل محلي تابع، وأدضعت أرباح هذه الاستيرادات للضريبة، ويتساءل المكلف إلى ماذا استندت المصلحة في اعتبارها الاستيرادات للأعوام من 1408هـ حتى 1418هـ تخص أ والاستيرادات للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ تخص (أ) ؟

كما ذكر المكلف بأن المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية اعتبرت أن وكيل الشركة (مؤسسة (ب) يعمل كوكيل تابع للموكل، ولا يعلم المكلف إلى ماذا استندت المصلحة واللجنة في ذلك، مع أن الوكيل وطبقًا لاتفاقية الوكالة يعمل بشكل مستقل عن الموكل، وقد أوضح المكلف في اعتراضه الأسباب التي تدعو إلى بدء الوكيل مستقلًا يعمل بشكل منفصل عن الموكل، كما ذكر أن (ب) قامت بتقديم الإقرارات الزكوية للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ بناءً على القوائم المالية المدققة من قبل محاسب قانوني مرخص له بالعمل في المملكة، وذكر أن القوائم المالية تضمنت صافي العمولات التي استلمتها (ب) من (أ) بموجب اتفاقية الوكالة، وأن المؤسسة على استعداد لتقديم حسابات مدققة تشمل الإيرادات الإجمالية (المبيعات، لمنتجات (أ) في المملكة) وكذلك التكاليف التي تتكبدها الشركة لإتمام عملية البيع، وكذلك تقديم إقرارات زكوية معدلة تظهر الإيرادات والتكاليف الإجمالية المبنية على الحسابات المدققة المعدلة للأعوام المذكورة، وذكر أن حصول الوكيل على عمولة قدرها 3% من قيمة الاستيرادات هي لتغطية المصاريف التي يتكبدها الوكيل في تجهيز البضاعة ووضعها بشكل مناسب للبيع، وليس لها أي ارتباط بالقيمة البيعية لها التي تحكمها عوامل السوق وعوامل أخرى ليس لها علاقة بالعمولة، كما ذكر أن المصلحة أخضعت



مبيعات المكلف للضريبة استنادًا إلى المادة (2) فقرة (ج) من النظام، والمادة (4) فقرة (ج) من اللائحة التنفيذية للنظام، وعلق المكلف فيما يلي على أسانيد المصلحة قائلاً:

نود الإفادة بأن دور (ب) يقتصر على توريد معدات إلى الوكيل وأن ملكية هذه المعدات تنتقل إلى الوكيل والفسوحات الجمركية الصادرة من مصلحة الجمارك تثبت ذلك، ومعلوم بأن عميلة التوريد طبقاً للنظام لا تخضع للضريبة، علاوة على

ذلك فإن الوكيل ليس له الحق أو السلطة في إجراء مفاوضات أو إبرام عقود نيابة عن (أ) واتفاقية الوكالة تثبت ذلك، وبناءً عليه فإن (ب) لا تعد منشأة دائمة لـ(أ) بل هي وكيل مستقل استقلالية تامة عنها.

وأضاف المكلف أنه من المواد المشار إليها في النظام ولائحته التنفيذية يتضح أن المادة (2) حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة، والمادة (4) عرضت المنشأة الدائمة وقد بينت المادة (4) الفقرة (ج) أن المنشأة الدائمة هي تلك التي لها مكان دائم يمارس فيه غير المقيم نشاطه كلياً أو جزئياً ولو كان ذلك من خلال وكيل له، ويعنى بكلمة وكيل الوكيل التابع للموكل، وأن عقد الوكالة في جميع مواده وفي المادة (الرابعة) منه يوضح أن الوكيل مستقل وليس تابع ومن ثم فإن المبيعات التي تتم في المملكة تتم لحساب الوكيل وليس لحساب (أ)، كما أن المادة (4ج) من اللائحة التنفيذية تشير إلى الوكيل غير المستقل الذي ورد في المادة (الرابعة) من النظام وليس (ب) التي تتمتع باستقلالية تامة في أداء عملها.

وفيما يخص الغرامات فقد أفاد المكلف بأن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب غرامات التأخير دون بيان الأسانيد النظامية لفرض تلك الغرامة ودون قيام المصلحة بتزويد اللجنة بهذه الأسانيد وهذا ما ذكرته اللجنة الابتدائية صراحة في قرارها بأن المصلحة لم تزود اللجنة بالأسانيد التي طلبتها والتي تدعم موقفها في فرض الغرامات.

وذكر أن (الغرامة) ناشئة عن التغيير في موقف المصلحة، حيث إن المصلحة بعدما أصدرت الربط الزكوي لـ(ب) للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ قامت بتغيير موقفها وأخضعت (أ) للضريبة من خلال (ب).

ولما سبق ذكره أكد المكلف بأن المصلحة غير محقة في فرض غرامة التأخير وذلك استناداً إلى أن موضوع فرض ضريبة على (أ) لم يكن موضع خلاف مع المصلحة بدليل أن الربط الأصلي كان ربطاً زكويّاً على (ب)، وذلك استناداً إلى بنود اتفاقية الوكالة والتي لم يطرأ عليها تغيير، وأن الخطاب الذي أجرته المصلحة أولاً هو ربط زكوي وأن الربط الآخر الذي أجرته لاحقاً يختلف عن الربط الأول وهو ربط ضريبي وكلاهما يختلف في الأساس النظامي الذي يستند إليه، وأن المصلحة غيرت موقفها من (أ) واعتبرتها شركة غير مقيمة مارست النشاط من خلال وكيل تابع.

وخلص المكلف إلى القول بأن المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية من ورائها قد جانبهما الصواب في إخضاع (أ) للضريبة والغرامة باعتبارها جهة غير مقيمة تمارس النشاط من خلال الوكيل، حيث إن الوكيل (ب) يرتبط بـ (أ) باتفاقية وكالة تجارية تشير في جميع



بنودها إلى دوره كوكيل مستقل عن (أ) وهو ليس وكيل تابع كما ينص النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية كشرط للخضوع للضريبة في المملكة.

وبناءً عليه يطالب المكلف بدراسة وجهة نظره وإلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية رقم (15) لعام 1433هـ فيما قضى به مع حفظ حقه في تقديم جميع المستندات التي تؤيد وجهة نظره.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أن المصلحة قامت بإخضاع الاستيرادات لضريبة الدخل المستحقة على (أ) وذلك استناداً أن الاستيرادات حسب إفادة المكلف لا تخصه وإنما تخص (أ) ويقوم المكلف بتوزيعها ويحصل مقابل ذلك على عمولة قدرها 3%، وبما ترى معه المصلحة أن الشركة مارست نشاطاً تجارياً بالمملكة من خلال وكيل محلي تابع الأمر الذي كان يستوجب معه إخضاع مبيعات (أ) للضريبة سنوياً على أساس نسبة أرباح 15% من الاستيرادات لكل سنة، وأكدت المصلحة بأن الضريبة تقع على (أ)، وذكرت أن المكلف استشهد بالمادة (الرابعة) من الاتفاقية لإثبات أن ملكية البضاعة تؤول للمؤسسة وتحت مسؤوليتها ومن ثم تقوم المؤسسة بتوزيعها وهذا القول يتعارض مع الاستناد الآخر بقوله أن المؤسسة لا تحصل إلا على عمولة قدرها 3%، فكيف تملك المؤسسة هذه البضاعة ولا تحصل إلا على عمولة بنسبة 3%، وهذا دليل على أن المؤسسة لا تملك هذه البضاعة وإنما هي ملك للمورد (أ)، والمصلحة أعادت فتح الربط بناءً على ملاحظة الجهة الرقابية بالمصلحة عندما تبين لها أن هناك استيرادات مسجلة باسم المؤسسة ولم تحاسب عنها والمؤسسة عند سؤالها عن ذلك أفادت بأنها تخص (أ) ولا تخصها، الأمر الذي تطلب معه إصدار ربط ضريبي على جهة غير مقيمة كونها مارست النشاط بالمملكة من خلال وكيل وتم فتح الربط تطبيقاً للنظام، والمصلحة في إجابتها على السؤال الذي طرحته اللجنة الابتدائية لماذا أخضعت المصلحة مبيعات المكلف للضريبة والغرامة وما هو المستند النظامي الذي اعتمدت عليه المصلحة؟ أفادت بأنه تم الاستناد على المادة (2) الفقرة (ج)، والمادة (4) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (4) الفقرة (ج) من اللائحة، وقد قامت المصلحة بإخضاع (أ) للضريبة لقيامها بممارسة النشاط داخل المملكة من خلال وكيل.

وردًا على المذكرة الإلحاقية التي قدمها المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة قدم ممثلو المصلحة مذكرة رد مؤرخة في 1436/2/24هـ تضمنت الإفادة أنه بخصوص ما ذكره المكلف في المذكرة الإلحاقية من أن (ب) قامت بتقديم القرارات الزكوية للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ بناءً على القوائم المالية المدققة من قبل محاسب قانوني مرخص له بالعمل في المملكة، تفيد المصلحة بأن هذا القول قد جانبه الصواب ذلك أن المكلف كان يحاسب لدى المصلحة حتى عام 2004م بالأسلوب التقديري، وبخصوص ما ذكره من أن المؤسسة مستعدة لتقديم حسابات مدققة تشمل الإيرادات الإجمالية (المبيعات، لمنتجات (أ) في المملكة) وكذلك إقرارات زكوية معدلة تظهر الإيرادات والتكاليف الإجمالية المبنية على



الحسابات المدققة المعدلة للأعوام المذكورة، فترى المصلحة أن هذا القول يؤكد صحة إجراء المصلحة وأن المكلف إنما أفصح في حينه فقط عن العمولات (عمولات البيع) كما هو واضح في الإيضاح رقم (4) من القوائم المالية المدققة لعام 2005م، كما أن المكلف يؤكد مرة بعد أخرى على نية التهرب الضريبي مرة بعدم الإفصاح عن هذه المبيعات ومرة أخرى بذكره عدم إلمام صاحب المؤسسة بالضريبة وثالثة أنه كانت لديه رغبة في تخفيف مقدار الزكاة الشرعية بإنكاره لملكية هذه البضاعة.

وبخصوص ما ذكره المكلف من أن اللجنة الابتدائية أصدرت حكمها في ما يتعلق بالغرامات من غير بيان الأسانيد النظامية لفرض الغرامة، فترى المصلحة أنه ورد في قرار اللجنة الابتدائية ضمن الدراسة والتحليل ما نصه "يخضع هذا النشاط للضريبة وغرامة التأخير المستحقة للعامين 1426هـ - 1427هـ، وذلك طبقاً للنظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وتحديدًا المادة (الثانية) الفقرة (2)، والمادة (الرابعة) الفقرة (ج) من اللائحة التنفيذية، والمادة (السابعة والسبعين) من النظام الضريبي، ولا يعني عدم رد ممثل المصلحة على استفسار اللجنة الابتدائية عدم أحقيتها في الحكم بناءً على الحثثات وبناءً على الأنظمة والتعاميم ذات العلاقة.

وقدم ممثلو المصلحة بناءً على طلب اللجنة (صورًا من إقرارات المكلف التقديرية وصورًا من الربوط والقوائم المالية للسنوات المقدم عنها حسابات مدققة، وصورة من الربط المعدل للأعوام من 1419هـ حتى 1427هـ، وصورة من خطاب الجهة الرقابية بالمصلحة بخصوص الملاحظة على ملف المكلف).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إعطاء المصلحة الأحقية في إعادة فتح ربوط عامي 1426هـ - 1427هـ واحتساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (أ) وكذلك حساب الغرامة المترتبة عليها، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح ربوط عامي 1426هـ - 1427هـ واحتساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (أ) وكذلك حساب الغرامة المترتبة عليها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الاستئناف ذو شقين الأول يتعلق بفتح الربوط، والثاني يتعلق بتحديد ما إذا كانت (أ) خاضعة للضريبة عن الإيرادات التي حصلت عليها من بيع منتجاتها في المملكة سواء تلك التي قامت ببيعها مباشرة أو من خلال وكيلها في المملكة (ب).

فبالنسبة للشق الأول المتعلق بفتح الربوط فإنه باطلاع اللجنة على وجهة نظر الطرفين (المكلف والمصلحة) وما ورد في قرار اللجنة من حثثات، فقد اتضح للجنة أن الخلاف بين الطرفين أخذ منحنى آخر عما يجب أن يكون عليه حيث ركز على موضوع فتح الربوط



والتعليمات الصادرة التي تنظم هذا الأمر، إلا أن هذه اللجنة من خلال استعراض جميع الأقوال والأسانيد التي وردت في مذكرات الاعتراض والاستئناف وما قدم من بيانات وإيضاحات ومستندات اتضح لها أن المصلحة لم تقم أصلاً بإجراء ربط ضريبي على (أ) كما أنها لم تقم باحتساب ضريبة أو زكاة على الإيرادات المحققة الناتجة من بيع (أ) منتجاتها في المملكة سواء تلك التي قامت ببيعها مباشرة أو تلك التي قامت ببيعها عن طريق (ب) (الوكيل)، كما أن الربوط التي أجرتها المصلحة والتي أُعيد فتحها بموجب خطاب المصلحة رقم (8/2693/2) بتاريخ 1429/5/5 هـ هي ربوط زكوية على (ب) وبموجبها قامت المصلحة باحتساب الزكاة على الوعاء الزكوي لتلك المؤسسة آخذة في الاعتبار العمولات التي استلمتها (ب) من (أ) بموجب اتفاقية الوكالة الموقعة بينهما، ولم

تشتمل تلك الربوط (الربوط الزكوية) على الإيرادات المحققة من بيع (أ) منتجاتها بالمملكة مباشرة أو من خلال الوكيل، أما الربوط الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (8/2693/2) بتاريخ 1429/5/5 هـ المسمى بإعادة ربط والذي بموجبه قامت المصلحة باحتساب ضريبة على (أ) عن إيراداتها المحققة من بيع منتجاتها في المملكة فهو يُعد ربطاً ضريبياً جديداً على (أ) وعلى الإيرادات المحققة من بيع منتجاتها في المملكة، ولذلك لا يمكن القول بوجود ربوط أساسية ليُعاد فتحها، وفي ضوء ذلك ترى اللجنة أنه لا يمكن تطبيق التعليمات الخاصة بفتح الربوط الزكوية والضريبة على هذه الحالة لعدم وجود ربوط أُعيد فتحها.

وبالنسبة للشق الثاني من الاستئناف المتعلق بتحديد ما إذا كانت (أ) خاضعة للضريبة عن الإيرادات التي حصلت عليها من بيع منتجاتها في المملكة سواء تلك التي قامت ببيعها مباشرة أو من خلال وكيلها في المملكة ((ب))، فإن اللجنة بعد دراستها للموضوع واطلاعها على الإيضاحات والبيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما في ذلك الاتفاقية المسماة باتفاقية وكالة تجارية الموقعة بتاريخ 1417/7/29 هـ الموافق 1996/12/9 م بين (أ) و (ب) التي نصت في المادة (9) منها على (يتعهد الأصل وهو هنا (أ) بما يلي: أ - أن يدفع للوكيل عمولة طبقاً للمتعقد عليه من وقت لأخر على أساس المنتجات المباعة: 1- من قبل الوكيل في المنطقة، 2- من قبل الأصل مباشرة إلى طرف ثالث في المنطقة)، وكذلك اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15 هـ، وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11 هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (2) من النظام المعنونة بالأشخاص الخاضعين للضريبة نصت على (الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة)، كما أن المادة (4) من النظام بينت المقصود بالمنشأة الدائمة فنصت الفقرة (أ) من تلك المادة على (تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة - ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة - من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له، كما أن الفقرة (1) من المادة (4) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حددت المقصود بالوكيل المشار إليه في المادة (4) من النظام فنصت على (1- يقصد بالوكيل المشار إليه في المادة (4) من النظام، الوكيل غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية: أ- إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم، ب- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم، ج- أن يكون لديه رصيد من السلع مملوكة لغير المقيم يلبي منها بانتظام



طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم)، كما أن المادة (5) من النظام حددت مصادر الدخل فنصت في الفقرة (أ) منها على (أ)- يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 1- إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة،

10- إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابه للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له)، كما أن الفقرة (ج) من المادة (6) من النظام نصت على أن (ج- الوعاء الضريبي لغير المقيم الذي يمارس النشاط

في المملكة من خلال منشأة دائمة هو دخله الخاضع للضريبة الناتج عن نشاط تلك المنشأة أو المرتبط بها محسوباً منه المصاريف الجائزة الحسم بمقتضى هذا النظام)، كما نصت المادة (8) من النظام على أن (الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً جميع الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاوله النشاط بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفي)، ونصت الفقرة (أ) من المادة (60) من النظام على أنه يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة، كما نصت الفقرة (ج) من تلك المادة على أنه (يجب على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي:

1- شركة أموال مقيمة.

2- غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة)، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام على أنه (يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال (10) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تبين أن الفقرة (1) من المادة (1) من اللائحة تنص على (... كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة ونصت المادة (2) من اللائحة على (يقصد بالنشاط الخاضع للضريبة جميع أوجه النشاط على اختلاف أنواعها كالنشاط التجاري، والصناعي، والزراعي، والخدمي، وأعمال البنوك، والتأمين، والاستثمارات باختلاف أنواعها أو مجالاتها، وعمليات النقل، وتأجير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة، الملموسة وغير الملموسة، وكذلك النشاط المهني، أو الحرفي أو أي نشاط آخر مشابه القصد منه تحقيق الربح...الخ)، ونصت الفقرة (أ/3) من المادة (16) من اللائحة على أنه (يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللدخول من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية: أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي...الخ، ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف،



ونصت الفقرة (4) من المادة (16) من اللائحة على أنه (يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات المذكورة في تلك الفقرة من إيرادات المكلف ومن ضمنها الفئة (9) الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه 15%).

وحيث تبين أن (أ) قد مارست نشاطاً تجارياً بالمملكة .. بيع منتجاتها .. بشكل مباشر أو من خلال وكيلها بالمملكة (ب) وذلك استناداً لما ورد في المادة (9) من الاتفاقية الموقعة بين الطرفين التي نصت على أن (يتعهد الأصيل وهو هنا (أ) بما يلي: أ - أن يدفع للوكيل عمولة طبقاً للمتفق عليه من وقت لآخر على أساس المنتجات المباعة: 1 - من قبل الوكيل في المنطقة،

2 - من قبل الأصيل مباشرة إلى طرف ثالث في المنطقة)، فإن اللجنة ترى أن شركة (أ) تعد شركة غير مقيمة وتعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، ومن ثم تنطبق عليها النصوص النظامية المشار إليها آنفاً، وفي ضوء ذلك فإن الإيرادات التي حققتها (أ) من ممارسة هذا النشاط خلال الفترة محل الاستئناف تعد خاضعة للضريبة، وكان ينبغي على (أ) أو وكيلها في المملكة ((ب)) الالتزام بالتسجيل في المصلحة و تقديم الإقرارات الضريبية والإفصاح عن الإيرادات التي حققتها من ممارسة هذا النشاط خلال الفترة محل الاستئناف وسداد الضرائب المستحقة عليها خلال المواعيد النظامية.

وحيث تبين للجنة أن (أ) لم تلتزم بالتسجيل في المصلحة ولم تفصح عن إيراداتها المتحققة من ممارسة النشاط في المملكة ولم تقدم الإقرارات الضريبية و سداد الضرائب المستحقة بموجبها في المواعيد النظامية، وبما أن المصلحة لم تقم ابتداءً بإجراء ربط ضريبي على (أ) ولم تقم باحتساب ضريبة على الإيرادات التي حصلت عليها تلك الشركة من ممارسة نشاطها .. بيع منتجاتها .. بالمملكة سواء بشكل مباشر أو من خلال وكيلها ((ب)) بما يعني مخالفتها للنصوص النظامية المشار إليها أعلاه، فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في حساب ضريبة على الإيرادات التي حققتها (أ) من ممارسة هذا النشاط خلال السنوات المذكورة، وكذلك حساب غرامة التأخير المترتبة عليها وذلك لأن (أ) مارست نشاطاً تجارياً في المملكة بشكل مباشر أو من خلال وكيلها - (ب) ولم تلتزم بتقديم إقراراتها الضريبية وسداد الضرائب المستحقة على الإيرادات التي حققتها من ممارسة النشاط في المملكة في المواعيد النظامية، وحيث إن المادة (12) من اتفاقية الوكالة الموقعة بين (ب) و (أ) بتاريخ 1417/7/29هـ تنص صراحة على أن (تكون جميع الضرائب والرسوم والزكاة و/أو التكاليف من أي نوع أو طبيعة كانت تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية على حساب الوكيل لوحده، إذا حدث في تاريخ تنفيذ هذه الاتفاقية...الخ)، فإن اللجنة ترى أن مسؤولية دفع الضرائب والغرامات المستحقة على (أ) الناتجة عن ممارسة نشاطها بالمملكة للسنوات محل الاستئناف تقع على (ب) وفقاً للمادة (12) من الاتفاقية المشار إليها أعلاه.

وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في حساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (أ) خلال عامي 1426هـ و1427هـ وإخضاع الضرائب الناتجة عن ذلك لغرامات التأخير.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (ب) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (15) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع: رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في حساب الضريبة على الإيرادات التي حققتها (أ) خلال عامي 1426هـ و1427هـ وإخضاع الضرائب الناتجة عن ذلك لغرامات التأخير 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،



رقم القرار: 1482

سنة القرار: 1436

المفتاح

الرفض الشكلي - ضريبة الدخل.

الموضوع

تقديم الاستئناف بعد انتهاء المهلة النظامية.

المبدأ

- 1- تقديم المنشأة الاستئناف بعد انتهاء المهلة المحددة نظامياً، يترتب عليه رفض الاستئناف من الناحية الشكلية.
- 2- لا تعذر المنشأة بالجهل بالنصوص النظامية التي تحكم الموضوع محل الخلاف، ويترتب عليه رفض عذر المنشأة، وتأييد قرار اللجنة الابتدائية في رفضها الشكلي لاعتراض المنشأة؛ لرفعه بعد انتهاء المهلة النظامية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/3/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ



1425/1/15هـ،

وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (7) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 1999م حتى 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/3/1هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (170/500) بتاريخ 1434/3/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (68) بتاريخ 1434/4/21هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم بتاريخ 1434/4/15هـ بمبلغ (997,507) ريالاً 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:

بند الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولاً) بتأييد المصلحة في رفض الاعتراض المقدم من المكلف على الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة للأعوام من 1999م حتى 2008م من الناحية الشكلية.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه "أن المصلحة أبلغت المكلف بالربط الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2008م بخطابها رقم (7/5601) بتاريخ 1430/8/14هـ، وتم استلامه من مندوب المكلف بتاريخ 1430/8/21هـ حسب ما ورد في خطاب مدير إدارة البريد بمدينة الدمام، واعترضت المؤسسة بخطابها المقيد لدى المصلحة برقم (10969) بتاريخ 1430/10/29هـ، عليه واستناداً للقرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ، ترى اللجنة سلامة إجراء المصلحة في رفض اعتراض المكلف للأعوام من 1999م حتى 2008م من الناحية الشكلية".



وفي هذا الخصوص نفيد أن المؤسسة تحاسب وفقاً للتقدير الجزافي، وعادة لا يوجد خطاب ربط، كما أن خطاب المصلحة المذكور أعلاه ليس خطاب ربط، وإنما هو خطاب صادر عن إدارة التحصيل بغرض المصلحة بالدعم لم يوضح كيفية التوصل إلى الفروقات الزكوية، ولم يتضمن المدة النظامية لتقديم الاعتراض بالمخالفة لخطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (2869/3) بتاريخ 1416/5/27هـ الذي ينص على أن تقوم المصلحة بتضمين خطابات التبليغ بالربوط الزكوية أو الضريبة ما يفيد

بأن للمكلفين الحق في الاعتراض على هذه الربوط خلال المدة النظامية والمحددة (30) يومًا - قبل تعديلها إلى (60) يومًا بالنسبة للربوط الزكوية - من تاريخ التبليغ وإلا أصبحت نهائية واجبة التنفيذ، كما أن النموذج الرسمي لدى المصلحة المستخدم للإبلاغ المكلفين بالربوط الزكوية أو الضريبة قد ذكر فيه المدة النظامية للاعتراض، ومن ثم فإن تغيير خطاب تبليغ الربوط من النموذج الرسمي إلى نموذج آخر لم يكتب فيه المدة النظامية التي يحق للمكلف الاعتراض خلالها، لا يعطي المصلحة الحق في إغفال إخطار المكلف بالمدة النظامية التي يحق له الاعتراض خلالها.

وأضاف المكلف أن استناد اللجنة الابتدائية إلى القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ الذي نص في الفقرة الأولى منه على تعديل مدة الاعتراض على الربوط الزكوي من (30) يومًا إلى (60) يومًا، فيرد عليه بأن القرار الوزاري المذكور يستند إلى أحكام المرسوم الملكي الملغى رقم (8634/28/2/17) بتاريخ 1370/6/29هـ، وقد صدر تعميم المصلحة رقم (1/60) بتاريخ 1410/4/22هـ والذي ورد فيه "... حيث وافق نائب وزير المالية والاقتصاد الوطني على قرار اللجنة الاستئنافية رقم (21) بتاريخ 1410/3/22هـ بأن من حق مكلفي الزكاة الاعتراض دون التقيد بالمواعيد النظامية لحين صدور القرارات المشار إليها في المرسوم الملكي رقم (577/28/2/17) في 1376/3/14هـ والتي تقضي بأن يصدر مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية والاقتصاد الوطني القرارات اللازمة لتنفيذه والتي لم تصدر حتى تاريخه".

كما ورد في قرار اللجنة الاستئنافية رقم (21) بتاريخ 1410/3/22هـ "أنه وإن كان المكلف قام بتقديم اعتراضه على الربوط بعد الميعاد النظامي المنصوص عليه في اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (393) بتاريخ 1370/8/6هـ، إلا أن اللجنة ترى أن من حق مكلفي الزكاة الاعتراض في أي وقت من الأوقات دون التقيد بالمواعيد المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار المذكور رقمه بتاريخه أعلاه، حيث إن هذه اللائحة قد سبق وأن ألغيت تلقائيًا بصدور القرار الملكي رقم (577/28/2/17) في 1376/3/14هـ، وقد نص هذا المرسوم في المادة الثانية منه على انتهاء العمل بالمرسوم الملكي رقم (8634/28/2/17) بتاريخ 1370/6/29هـ وهو المرسوم الصادر بناءً عليه القرار الوزاري سالف الذكر، وأنه مادام أن الأصل قد ألغي فإن الفرع يتبع الأصل في الإلغاء، وحيث إن المرسوم الملكي رقم (577) قد نص في المادة (الثالثة) منه أن هذا المرسوم يعمل به اعتبارًا من غرة محرم من عام 1376هـ ويصدر مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية القرارات اللازمة لتنفيذه، وبما أنه وحتى



تاريخه لم يتضح للجنة أنه قد صدرت القرارات اللازمة لتنفيذه ترى اللجنة أحقية مكلفي الزكاة الاعتراض دون التقيد بالمواعيد لحين أن تصدر القرارات اللازمة في المرسوم الملكي رقم (577/28/2/17) في 14/3/1376هـ.

لكل ما تقدم يطلب المكلف قبول اعتراضه على الربط الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2008م من الناحية الشكلية.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على استئناف المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1436/3/1هـ ورد فيها أنه تم الربط على المكلف للأعوام من 1999م إلى 2008م بموجب خطاب مدير فرع المصلحة بالدمام - الشخص المخول بذلك - رقم (7/5601) بتاريخ 1430/8/14هـ، وتم إرسال الربط للمكلف إلى عنوانه المسجل لدى المصلحة عن طريق البريد الرسمي، وتم استلام خطاب

الربط من قبل المكلف بتاريخ 1430/8/21هـ حسب إفادة مدير إدارة بريد مدينة الدمام بموجب الخطاب رقم (426) بتاريخ 1431/3/1هـ، واعتراض المكلف على الربط بخطابه المقيد لدى المصلحة برقم (10969) بتاريخ 1430/10/29هـ.

وبناءً على ما ذكر فإن الاعتراض مقدم بعد مضي المدة النظامية المحددة للاعتراض مما يقتضي معه عدم قبول الاعتراض من الناحية الشكلية وفقاً للقرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ، وعلى ضوء ذلك قامت المصلحة برفع الاعتراض للجنة الابتدائية متضمنة وجهة نظرها حيال الناحية الشكلية، ومن ثم قامت اللجنة الابتدائية بدراسة وجهتي نظر المكلف والمصلحة، وأصدرت قرارها رقم (7) لعام 1434هـ بعدم قبول الاعتراض شكلاً وفقاً للحثيات الواردة بالقرار.

وقد أيدت اللجنة الاستئنافية وجهة نظر المصلحة حيال عدم قبول اعتراض المكلف بعد انتهاء المدة المحددة نظاماً للاعتراض وعدم مناقشته موضوعاً في عدة قرارات استئنافية منها على سبيل المثال القرار الاستئنافي رقم (1047) لعام 1432هـ والمصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (4388) بتاريخ 1432/5/1هـ، بل إن هذا القرار رفض استئناف المكلف مع كونه مقدم خلال المدة المحددة نظاماً إلا أنه لم يكن مسبباً، كما أيدت المحاكم الإدارية إجراء المصلحة في مثل هذه الحالات منها الحكم رقم

(362/د/أ/6 لعام 1429هـ) الصادر عن الدائرة الإدارية السادسة والمؤيد من المحكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة الرياض بحكمها رقم (431/إس/8) لعام 1430هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول اعتراضه على الربط الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2008م من الناحية الشكلية، في حين ترى المصلحة رفض اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على المستندات المقدمة من الطرفين بما فيها الربط الزكوي وخطاب الاعتراض وخطاب مدير إدارة بريد مدينة الدمام اتضح أن المصلحة أبلغت المكلف بالربط الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2008م بموجب الخطاب رقم (7/5601) بتاريخ 14/8/1430هـ، كما اتضح من خطاب مدير إدارة بريد مدينة الدمام أن المكلف استلم خطاب الربط بتاريخ 21/8/1430هـ، كما قدم المكلف اعتراضه على الربط بموجب خطابه المقيد لدى المصلحة برقم (10969) بتاريخ 29/10/1430هـ.

وحيث ثبت للجنة أن المكلف استلم خطاب الربط بتاريخ 21/8/1430هـ ولم يعترض عليه إلا بتاريخ 29/10/1430هـ، أي أن المكلف قدم اعتراضه بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة بـ (60) يومًا للاعتراض على الربط الزكوي مخالفًا بذلك الفقرة (أولاً) من القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 22/4/1418هـ المعدل لبعض نصوص اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة التي تنص

على أنه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعه، يحق له أن يعترض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعرته خلال مدة (60) يومًا اعتبارًا من اليوم التالي لوصول الإشعار إليه... واستثناءً من ذلك يحق للجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية أن تنظر في الاعتراض الزكوي المحال إليها بعد انقضاء المدة النظامية المذكورة متى توفرت لديها الشروط والضوابط التالية: 1- أن يتقدم المكلف الزكوي إلى اللجنة الزكوية بمبررات مقبولة ومقنعة حالت دون تقديمه الاعتراض ضمن المدة النظامية المحددة...).

ونظرًا لأن المكلف لم يقدم اعتراضه خلال المدة النظامية، وحيث إن اللجنة الابتدائية لم تقتنع بما قدمه المكلف من مبررات، لذا فإن هذه اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الربط الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2008م من الناحية الشكلية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما ذكره المكلف من أن المصلحة لم تذكر في خطاب الربط أحقية المكلف في الاعتراض خلال المهلة النظامية للاعتراض طبقًا لتوجيهات وزير المالية الواردة بخطابه رقم (6928/3) بتاريخ 27/5/1416هـ، فترى اللجنة أن المكلف لا يعذر بجهله بالنصوص النظامية التي تحكم وتنظم الموضوع محل الخلاف، كما أن عدم الأخذ بما ورد في خطاب وزير المالية المذكور لا يرتب وضعًا قانونيًا جديدًا، ولا يترتب عليه عدم تطبيق المدة النظامية المنصوص عليها نظامًا والمحددة بـ (ستين) يومًا طبقًا لللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (393) بتاريخ 6/8/1370هـ، والذي صدر قرار مجلس الوزراء رقم (126) بتاريخ 30/2/1436هـ على إجازة استمرار العمل بها، وذلك خلال الفترة من نفاذ المرسوم الملكي رقم (577/28/2/17) بتاريخ 14/3/1376هـ إلى حين صدور القرارات التنفيذية اللازمة من وزير المالية للمرسوم الملكي رقم (م/40) بتاريخ 2/7/1405هـ.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (7) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه على الربط الزكوي للأعوام من 1999م حتى 2008م من الناحية الشكلية وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1483

سنة القرار : 1436

المفتاح

أرباح / ربط / غرامة / هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح تقديرية / ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة / هدر حسابات.

المبدأ

- 1- يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.
- 2- الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/3/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر



استثناءات 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (19) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين 2003م و2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/7هـ كل من:و.....و..... كما مثل المكلف كل من:و.....

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 الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (33/1/51) بتاريخ 1433/6/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (171) بتاريخ 1433/7/23هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم بتاريخ 1433/7/21هـ بمبلغ (3,798,976) ريالاً 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: إهدار الحسابات للعامين 2003م و2004م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في الربط على أساس ربح تقديري واحتساب ربح تقديري على فرق المشتريات من الخارج.

استأنف المكلف الشق الأول من هذا البند من القرار (الربط على أساس ربح تقديري) فذكر أن الشركة تزاوّل عملها في معدات الفصل الحراري وتقديم مساندة فنية وتسويقية للشركات المنتسبة وشركات أخرى، وقد تم إعداد القوائم المالية للأعوام



محل الاستئناف من واقع الدفاتر المحاسبية الممسوكة في المملكة وتم مراجعتها من محاسب قانوني مرخص له وفقًا للنظام، وقد أصدر مراجعو الحسابات رأيهم المطلق دون تحفظ بشأن القوائم المالية وفقًا للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتؤكد تقارير المراجعة الصادرة من مراجعي الحسابات أن القوائم المالية ككل تظهر من جميع النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، وقد قدمت الشركة إقراراتها الضريبية لعامي الاستئناف ضمن المهلة النظامية على أساس القوائم المالية المراجعة.

وقد قامت المصلحة بإجراء فحص ميداني لدفاتر الشركة، وتم تزويد فريق الفحص الميداني بجميع البيانات التي تم طلبها بما فيها المشتريات الخارجية مما يثبت صحة البيانات المقدمة في الإقرارات الضريبية، وقد ورد في تقرير الفحص الميداني ما نصه (... قدم

الحاضرون كشوفات تحليلية بتفاصيل المشتريات الخارجية والمستندات المؤيدة لها وتم مراجعتها بنسبة 100% واتضح أنها مطابقة لما هو مسجل بالدفاتر، إلا أنه نظرًا لوجود بيانات واردة من مصلحة الجمارك توضح استيرادات الشركة... فقد قام الفريق بمقارنة بيانات الاستيرادات التي قدمتها الشركة مع بيان الجمارك... وتبين أنه يوجد بيانات جمركية وردت بخطاب مصلحة الجمارك لم تصرح عنها الشركة)، وقامت الشركة بعد انتهاء الفحص الميداني بإعداد مطابقة بين تفاصيل المشتريات من الخارج طبقًا لسجلات الشركة وتفاصيلها حسب بيانات مصلحة الجمارك مع المستندات المؤيدة وتقديمها للمصلحة، إلا أنها تجاهلت ذلك وقامت بإهدار الحسابات وإجراء ربط على أساس ربح تقديري بواقع 15% من الإيرادات التي صرحت عنها الشركة في إقراراتها، وذلك بالمخالفة للمادة السادسة عشرة من نظام ضريبة الدخل التي تنص (... وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته، وعلى أنها تعطي فكرة حقيقة 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...).

وأضاف المكلف أن الفرق بين المشتريات من الخارج المصرح عنها في الإقرارات وبين المواد الموردة حسب بيانات مصلحة الجمارك ناتج عن عدة أسباب منها استيرادات مؤقتة، واستيراد مستهلكات، واستيرادات أخرى متنوعة، وفرق أجور الشحن والتأمين، وفرق أسعار صرف العملة.

وفي الحالات المشابهة لا تقوم المصلحة عادة بإهدار الحسابات، وإنما تقوم بتعديل نتيجة الحسابات في حال أن المشتريات المصرح عنها في الإقرارات أعلى من المشتريات المصرح بها طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك، أو تحسب ربحًا على الفرق في حالة أن المشتريات المصرح عنها في الإقرارات أقل من المشتريات المصرح عنها طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك، وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة، كما يطلب عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري.



كما استأنف المكلف الشق الثاني من هذا البند من القرار (احتساب ربح تقديري على فرق المشتريات من الخارج) فذكر أنه قدم في محاضر الفحص الميداني تحليلًا يبين الفرق بين المشتريات حسب سجلات مصلحة الجمارك والمشتريات حسب سجلات الشركة للعامين محل الاستئناف، وبعد الفحص الميداني قدمت الشركة صورًا من البيانات الجمركية وأوضحت بأكبر قدر ممكن أسباب الفروقات، وعلاوة على ذلك قدمت الشركة مطابقة للفرق بين المشتريات من الخارج حسب بيانات مصلحة الجمارك والمشتريات من الخارج حسب سجلات الشركة، ولكن المصلحة لم تلتفت إلى مطابقة المشتريات الخارجية بين بيانات مصلحة الجمارك والمبالغ التي صرحت عنها الشركة، كما أن فرق المشتريات الخارجية الوارد في ربط المصلحة يختلف عن البيانات الجمركية التي طلبت المصلحة مستنداتها، كما أن المشتريات الخارجية حسب ربط المصلحة أكبر بكثير من المواد الموردة طبقًا لسجلات الشركة وكذلك طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك وذلك على النحو التالي:

العام	المشتريات الخارجية حسب سجلات الشركة	المشتريات الخارجية حسب بيانات مصلحة الجمارك	المشتريات الخارجية حسب ربط المصلحة
2003م	1,581,116	2,346,050	2,814,007
2004م	1,986,773	5,797,289	10,202,533

وعليه فإن فرق المشتريات من الخارج حسب بيانات مصلحة الجمارك أقل من الفرق حسب ربط المصلحة على النحو التالي:

العام	فرق المشتريات الخارجية حسب بيانات مصلحة الجمارك	فرق المشتريات الخارجية حسب الربط
2003م	765,034	1,232,991
2004م	3,810,516	8,215,760

ويرجع سبب الفرق بين بيانات مصلحة الجمارك والمشتريات الخارجية المسجلة في دفاتر وسجلات الشركة إلى ما يلي:

أ- الاستيرادات على أساس مؤقت:

يقوم بعض العملاء بإرسال معداتهم إلى الشركة لأغراض الصيانة، ويتم استيراد هذه المعدات على أساس مؤقت ومن ثم تتم إعادتها إلى العملاء، ولا تسجل الشركة المعدات المستوردة على أساس مؤقت كمشتريات من الخارج في دفاتها نظرًا لأن هذه المعدات ليست مشتريات للبيع بل هي معدات يتم استلامها لتقوم الشركة بإجراء المزيد من الصيانة لها، ويتم تحميل التكاليف المتعلقة بصيانة هذه المعدات وكذلك الرسوم الجمركية المدفوعة على حساب أعمال تحت التنفيذ.



ب- استيراد مواد استهلاكية:

اشترت الشركة خلال الأعوام محل الاستئناف مواد استهلاكية مثل الغراء ولفات الورق...الخ اللازمة لبعض العقود وسجلتها في دفاتها كموايد استهلاكية بدلاً من مشتريات.

ج- فرق صرف العملة:

تقوم الشركة بترجمة المشتريات الخارجية بالأسعار السائدة في حين أن المصلحة تتبع أسعارًا مختلفة لتسجيل تحويل العملة الأجنبية.

د- استيرادات أخرى متنوعة:

تتضمن بيانات الجمارك بعض الاستيرادات على حساب شراء موجودات ثابتة وكتيبات لأغراض التسويق، وكذلك في إحدى الحالات استيراد أمتعة شخصية نتيجة لنقل موظف من دبي إلى المملكة.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم حساب ربح تقديري بواقع 15% على فرق المشتريات من الخارج.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإهدار حسابات المكلف لوجود اختلاف بين بيانات الجمارك وبين المشتريات الخارجية المصرح عنها في الإقرارات وعدم تأكيد وتحقيق الخلاف مستنديًا، حيث أجرت المصلحة فحصًا ميدانيًا لحسابات المكلف لعامي 2003م و2004م لوجود ملاحظات فيما يختص بالمشتريات الخارجية للعامين حيث إن المكلف قد صرح في إقراراته الضريبية عن مبالغ لهذه المشتريات، بينما مبالغ المشتريات التي وردت في خطابات مصلحة الجمارك "رقم (51/36726) بتاريخ 1428/8/16هـ، ورقم (51/46844) بتاريخ 1429/8/5هـ، ورقم (51/74123) بتاريخ 1430/9/10هـ" تختلف عما صرح به المكلف حيث توضح تلك الخطابات أن توريدات المكلف أكبر مما أقرت به الشركة في إقراراتها، ويوضح الجدول التالي المقارنة بين ما صرحت عنه الشركة وبين ما هو موضح بخطابات مصلحة الجمارك:

العام	الوارد في الإقرارات	تصريح الجمارك	الفرق	ملاحظات
2003م	1,581,116	2,346,049	765,033	الجمارك اكبر
2004م	1,986,773	5,797,289	3,810,516	الجمارك اكبر

وعند إجراء الفحص الميداني قامت المصلحة باتباع الأسلوب الذي ترى أنه يضمن التحقق مما إذا كانت المكلف قد صرح عما ورد بخطابات الجمارك في نفس العام أو في عام آخر حيث كان أسلوب المقارنة وفقًا للمنهجية التالية:



- مقارنة بيانات العام نفسه المقدمة من المكلف مع البيان المقدم من الجمارك.

- مقارنة شاملة حيث تم مقارنة إجمالي البيانات المقدمة من الشركة مع البيانات المقدمة من الجمارك لجميع الأعوام، وكانت المطابقة تعتمد على رقم البيان والمبلغ والتاريخ.

واتضح للمصلحة أن المكلف لم يصرح عن كامل المشتريات الخارجية التي وردت بخطابات مصلحة الجمارك المذكورة، ثم منحت المصلحة المكلف مهلة لتقديم المبررات وكذلك الفسوحات الجمركية، وقد قدم المكلف جزء من الفسوحات، بينما الجزء الآخر الذي لم يقدمه فهو موضح بالجدول التالية:

عام 2003م

رقم البيان	تاريخه	القيمة	الرسوم المستحقة
21620	1423/12/25 هـ	23,885	1,194
55084	1424/3/18 هـ	123,199	14,784
55084	1424/3/18 هـ	7,607	913
64971	1424/4/10 هـ	5,061	253
87039	1424/5/28 هـ	68,027	3,401
109651	1424/7/26 هـ	3,358	168
113964	1424/8/8 هـ	35,208	1,760
117738	1424/8/16 هـ	16,642	832
41881	1424/4/7 هـ	11,260	563
83010	1424/9/5 هـ	10,202	510
97692	1424/11/5 هـ	11,734	587



الإجمالي	--	316,183	24,965
----------	----	---------	--------

عام 2004م

رقم البيان	تاريخه	القيمة	الرسوم المستحقة
254	1424/11/27هـ	1,151,476	52,574
1344	1425/2/22هـ	383,938	19,197
2940	1425/6/25هـ	592,138	29,607
89300	1425/6/23هـ	18,932	2,272
96497	1425/7/13هـ	173,941	20,873
101258	1425/7/27هـ	32,213	3,866
133546	1425/10/16هـ	14,534	72
144331	1425/11/15هـ	15,59	78
63732	1425/6/28هـ	100,217	5,011
الإجمالي	-	2,382,981	134,907

وحيث إنه توجد مشتريات من الخارج لم يثبتها المكلف في دفاتره المحاسبية، بل قدم جزء من الفسوحات الجمركية لتلك المشتريات بعد انتهاء المهلة التي منحتها المصلحة لها والتي استغرقت ما يقارب أكثر من سنة، وكلا الجزئين الذي قدم عنه المكلف فسوحات جمركية أو الذي لم يقدم عنه فسوحات جمركية لم يثبتا في الدفاتر المحاسبية ولم يصرح عنهما المكلف في إقراراته ، وهو الأمر الذي يستفاد منه أن الدفاتر المحاسبية لا تعكس جميع العمليات التجارية ، وهذا يتعارض مع نظام الدفاتر التجارية والتي يجب أن تسجل بها جميع المعاملات التجارية ، والموصوفة بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/61) بتاريخ 1409/12/17هـ، وتأسيساً على ذلك فإن الدخل الذي عكسته الدفاتر المحاسبية للمكلف لا يمثل الدخل الحقيقي مما رأته



معه المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري عن إيراداته التي تضمنتها دفاتره المحاسبية مضافاً إليها فروقات الواردات التي تضمنتها خطابات مصلحة الجمارك.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للعامين 2003م و2004م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري ، كما يطلب المكلف عدم حساب ربح تقديري بواقع 15% على فرق المشتريات من الخارج ، في حين ترى المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري بواقع 15% من إيراداته التي تضمنتها دفاتره المحاسبية مضافاً إليها فروقات الواردات التي تضمنتها خطابات مصلحة الجمارك ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين، الأول منهما يتعلق بمحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري، والثاني يتعلق باحتساب المصلحة أرباحاً تقديرية بواقع 15% على فرق المشتريات الخارجية وإضافتها إلى أرباح العاميين محل الاستئناف.

وبالنسبة للشق الأول فإن اللجنة ترى أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه، ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري ، وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير المصلحة ، والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى حساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجر به المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة ، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث إن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً ، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية ، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنداً نظامياً للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس، ومن حيث



المنطق فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محلياً.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات الضريبية ومحاضر الفحص الميداني اتضح للجنة أنه توجد أحداث مالية ذات أهمية نسبية تتمثل في مشتريات من الخارج ، تؤثر بشكل مباشر على إيرادات المكلف ، لم يثبتها في دفاتره المحاسبية ، مما يعني عدم اكتمال الدورة المستندية التي تؤيد قياس الأحداث المالية المتعلقة بهذا البند ، ومن ثم وصلت معه اللجنة إلى قناعة بعدم اكتمال الدورة المستندية والمحاسبية للتسجيل في الدفاتر التي تتطلبها معايير المحاسبة السعودية ونظام ضريبة الدخل ، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للعامين 2003م و2004م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يتعلق بالشق الثاني من هذا البند فإنه بعد اطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك للعامين 2003م و2004م والبيان المقدم من المكلف بالمشتريات الخارجية المحملة على أعوام الاستئناف، اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقاً لبيانات المكلف والواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المشتريات الخارجية بموجب الإقرارات	الواردات بموجب بيانات مصلحة الجمارك	الفرق
2003م	1,581,116	2,346,049	765,033
2004م	1,986,773	5,797,289	3,810,516

وباطلاع اللجنة على الربط الضريبي الصادر عن المصلحة بموجب خطابها رقم (12/3044) بتاريخ 1431/6/1هـ تبين وجود خطأ مادي يتمثل في أخذ المصلحة مبلغ الإجمالي العام - الذي يخص أكثر من سنة - الوارد في بيان مصلحة الجمارك بدلا من أخذ إجمالي السنة الوارد في نفس البيان - يخص سنة واحدة - وهو الذي ينبغي مقارنته بما صرح به المكلف في إقراراته من مشتريات خارجية.

وحيث إن إيرادات المكلف طبقا لبيان متابعة العقود تتمثل في بيع موانع التسرب وصيانتها ، وحيث تبين من واقع البيانات المقدمة من طرف ثالث محايد وهو مصلحة الجمارك أن المشتريات الخارجية وفقاً لإقرارات المكلف أقل من الواردات وفقاً



لبيانات الجمارك ، وهذا يعني عدم تسجيل المكلف كامل ما استورده من خارج المملكة ، ومن ثم لم يفصح في قوائمه المالية - التي تعد أساسًا لاحتساب الوعاء الضريبي - عن أحداث مالية ذات أهمية نسبية تؤثر بشكل مباشر على إيراداته ، مما يعد مخالفة لإحدى قواعد وأسس المحاسبة المالية ، والتي تقضي بأنه يجب أن يتم قياس جميع الأحداث المالية للوحدة المحاسبية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، لذا ترى اللجنة تأييد المصلحة في حساب أرباح تقديرية بواقع 15% على فرق المشتريات الخارجية البالغ (765,033) ريالاً والبالغ (3,810,516) ريالاً لعامي 2003م و2004م على التوالي ، وإضافتها إلى أرباح المكلف لهذين العامين ، على بدءاً أن هذا الفرق عبارة عن إيرادات لم يصرح عنها المكلف ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة للبند التي أبدت فيها اللجنة للمصلحة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يقوم بسداد الضريبة المستحقة بحسن نية وفقاً للنظام الضريبي حسب تطبيقها وتفسيرها في حينه، وذلك ضمن المهلة النظامية، كما أن إهدار الحسابات يخضع لخلاف من عدة أوجه بينه وبين المصلحة، وتبعاً لذلك فإن أي ضريبة إضافية ناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير وفقاً للمنشور الدوري رقم (3) لسنة 1379هـ والمنشور الدوري رقم (5) لسنة 1393هـ.

وينص المنشور الدوري رقم (3) لسنة 1379هـ 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".

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بغرض غرامة التأخير على فرق الضريبة استناداً إلى المادة (15) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة، وحيث إن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية في القضية محل الاستئناف يعدان 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 عنهما، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (19) لعام 1433 هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

أ- رفض استئناف المكلف في طلبه إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للعامين 2003م و2004م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ربح تقديري بواقع 15% على فرق المشتريات من الخارج، على أن يكون الفرق الذي ينبغي إضافة ربحه التقديري إلى ربح عامي 2003م و2004م هو مبلغ (765,033) ريالاً ومبلغ (3,810,516) ريالاً على التوالي وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1484

سنة القرار: 1436

أرباح - ضريبة الدخل.

المفتاح

أرباح تقديرية.

الموضوع

يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.

المبدأ

نص القرار



في يوم الإثنين الموافق 1436/3/21هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (19) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/11/7هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف كل من:و.....

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 الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (19) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (33/1/51) بتاريخ 1433/6/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (171) بتاريخ 1433/7/23هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم بتاريخ 1433/7/21هـ بمبلغ (3,798,976) 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: إهدار الحسابات للأعوام من 2005م حتى 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في الربط على أساس ربح تقديري وحساب ربح تقديري على فرق المشتريات من الخارج.

استأنف المكلف الشق الأول من هذا البند من القرار (الربط على أساس ربح تقديري) فذكر أن الشركة تزاوّل عملها في معدات الفصل الحراري وتقديم مساندة فنية وتسويقية للشركات المنتسبة وشركات أخرى، وقد تم إعداد القوائم المالية للأعوام محل الاستئناف من واقع الدفاتر المحاسبية الممسوكة في المملكة وتم مراجعتها من محاسب قانوني مرخص له وفقاً للنظام، وقد أصدر مراجعو الحسابات رأيهم المطلق دون تحفظ بشأن القوائم المالية وفقاً للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتؤكد تقارير المراجعة الصادرة من مراجعي الحسابات أن القوائم المالية ككل تظهر من



جميع النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها ، وقد قدمت الشركة إقراراتها الضريبية لأعوام الاستئناف ضمن المهلة النظامية على أساس القوائم المالية المراجعة، كما تم وفقاً لنظام ضريبة الدخل المصادقة على الإقرارات الضريبية من قبل محاسب قانوني مرخص له.

وقد قامت المصلحة بإجراء فحص ميداني لدفاتر الشركة، وتم تزويد فريق الفحص الميداني بجميع البيانات التي تم طلبها بما فيها المشتريات الخارجية مما يثبت صحة البيانات المقدمة في الإقرارات الضريبية، وقد ورد في تقرير الفحص الميداني ما نصه (... قدم الحاضرون كشوفات تحليلية بتفاصيل المشتريات الخارجية والمستندات المؤيدة لها وتم مراجعتها بنسبة 100% واتضح أنها مطابقة لما هو مسجل بالدفاتر، إلا أنه نظراً لوجود بيانات واردة من مصلحة الجمارك توضح استيرادات الشركة... فقد قام الفريق بمقارنة بيانات الاستيرادات التي قدمتها الشركة مع بيان الجمارك... وتبين أنه يوجد بيانات جمركية وردت بخطاب مصلحة الجمارك لم تصرح عنها الشركة) وقامت الشركة بعد انتهاء الفحص الميداني بإعداد مطابقة بين تفاصيل المشتريات من الخارج طبقاً لسجلات الشركة وتفاصيلها حسب بيانات مصلحة الجمارك مع المستندات المؤيدة وتقديمها للمصلحة، إلا أنها تجاهلت ذلك وقامت بإهدار الحسابات وإجراء ربط على أساس ربح تقديري بواقع 15% من الإيرادات التي صرحت عنها الشركة في إقراراتها، وذلك بالمخالفة للفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية.

وتنص الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل على أن "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 دفاتر وسجلاته" ، كما تنص الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية على أنه "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".

وأضاف المكلف أن الفرق بين المشتريات من الخارج المصرح عنها في الإقرارات وبين المواد الموردة حسب بيانات مصلحة الجمارك ناتج عن عدة أسباب منها استيرادات مؤقتة، واستيراد مستهلكات، واستيرادات أخرى متنوعة، وفرق أجور الشحن والتأمين، وفرق أسعار صرف العملة.

وفي الحالات المشابهة لا تقوم المصلحة عادة بإهدار الحسابات، وإنما تقوم بتعديل نتيجة الحسابات في حال أن المشتريات المصرح عنها في الإقرارات أعلى من المشتريات المصرح بها طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك، أو تحسب ربحاً على الفرق في حالة أن المشتريات المصرح عنها في الإقرارات أقل من المشتريات المصرح عنها طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك.



وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة، كما يطلب عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري.

كما استأنف المكلف الشق الثاني من هذا البند من القرار (حساب ربح تقديري على فرق المشتريات من الخارج) فذكر أنه قدم في محاضر الفحص الميداني تحليلًا يبين الفرق بين المشتريات حسب سجلات مصلحة الجمارك والمشتريات حسب سجلات الشركة للأعوام محل الاستئناف، وبعد الفحص الميداني قدمت الشركة صورًا من البيانات الجمركية وأوضحت بأكبر قدر ممكن أسباب الفروقات، وعلاوة على ذلك قدمت الشركة مطابقة للفرق بين المشتريات من الخارج حسب بيانات مصلحة الجمارك والمشتريات من الخارج حسب سجلات الشركة، ولكن المصلحة لم تلتفت إلى مطابقة المشتريات الخارجية بين بيانات مصلحة الجمارك والمبالغ التي صرحت عنها الشركة، كما أن فرق المشتريات الخارجية الوارد في ربط المصلحة يختلف عن البيانات الجمركية التي طلبت المصلحة مستنداتها، كما أن المشتريات الخارجية حسب ربط المصلحة أكبر بكثير من المواد الموردة طبقًا لسجلات الشركة وكذلك طبقًا لبيانات مصلحة الجمارك وذلك على النحو التالي:

العام	المشتريات الخارجية حسب سجلات الشركة	المشتريات الخارجية حسب بيانات مصلحة الجمارك	المشتريات الخارجية حسب ربط المصلحة
2005م	2,475,653	13,147,605	23,861,760
2006م	3,898,840	7,105,179	20,604,332
2007م	5,225,961	3,064,901	5,948,573

وعليه فإن فرق المشتريات من الخارج حسب بيانات مصلحة الجمارك أقل من الفرق حسب ربط المصلحة على النحو التالي:

العام	فرق المشتريات الخارجية حسب بيانات مصلحة الجمارك	فرق المشتريات الخارجية حسب الربط
2005م	10,671,952	21,368,107



2006م	3,206,339	16,705,492
2007م	-2,161,160	722,612

ويرجع سبب الفرق بين بيانات مصلحة الجمارك والمشتريات الخارجية المسجلة في دفاتر وسجلات الشركة إلى ما يلي:

أ- الاستيرادات على أساس مؤقت:

يقوم بعض العملاء بإرسال معداتهم إلى الشركة لأغراض الصيانة، ويتم استيراد هذه المعدات على أساس مؤقت ومن ثم تتم إعادتها إلى العملاء، ولا تسجل الشركة المعدات المستوردة على أساس مؤقت كمشتريات من الخارج في دفاتها نظراً لأن هذه المعدات ليست مشتريات للبيع بل هي معدات يتم استلامها لتقوم الشركة بإجراء المزيد من الصيانة لها، ويتم تحميل التكاليف المتعلقة بصيانة هذه المعدات وكذلك الرسوم الجمركية المدفوعة على حساب أعمال تحت التنفيذ.

ب- استيراد مواد استهلاكية:

اشترت الشركة خلال الأعوام محل الاستئناف مواد استهلاكية مثل الغراء ولفات الورق...الخ اللازمة لبعض العقود وسجلتها في دفاتها كمواد استهلاكية بدلاً من مشتريات.

ج- فرق صرف العملة:

تقوم الشركة بترجمة المشتريات الخارجية بالأسعار السائدة في حين أن المصلحة تتبع أسعاراً مختلفة لتسجيل تحويل العملة الأجنبية.

د- استيرادات أخرى متنوعة:

تتضمن بيانات الجمارك بعض الاستيرادات على حساب شراء موجودات ثابتة وكتيبات لأغراض التسويق، وكذلك في إحدى الحالات استيراد أمتعة شخصية نتيجة لنقل موظف من دبي إلى المملكة.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم حساب ربح تقديري بواقع 15% على فرق المشتريات من الخارج.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإهدار حسابات المكلف لوجود اختلاف بين بيانات الجمارك وبين المشتريات الخارجية المصرح عنها في الإقرارات، وعدم تأكيد وتحقيق الخلاف مستندياً، حيث أجرت المصلحة فحصاً ميدانياً لحسابات المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م لوجود ملاحظات فيما يختص بالمشتريات الخارجية لتلك الأعوام، حيث إن المكلف قد صرح في إقراراته الضريبية عن مبالغ لهذه المشتريات، بينما مبالغ المشتريات التي وردت



في خطابات مصلحة الجمارك "رقم (51/36726) بتاريخ 1428/8/16هـ ، ورقم (51/46844) بتاريخ 1429/8/5هـ ، ورقم (51/74123) بتاريخ 1430/9/10هـ" تختلف عما صرح به المكلف في إقراراته ، حيث توضح تلك الخطابات أن توريدات المكلف أكبر مما أقر به في إقراراته ، ويوضح الجدول التالي المقارنة بين ما صرح عنه المكلف وبين ما هو موضح بخطابات مصلحة الجمارك:

العام	الوارد في الإقرارات	تصريح الجمارك	الفرق	ملاحظات
2005م	2,475,653	13,147,605	10,671,952	الجمارك اكبر
2006م	3,898,840	20,252,784	16,353,944	الجمارك اكبر
2007م	5,225,961	3,064,901	-2,161,160	الشركة اكبر

وعند إجراء الفحص الميداني قامت المصلحة باتباع الأسلوب الذي ترى أنه يضمن التحقق مما إذا كانت المكلف قد صرح عما ورد بخطابات الجمارك في نفس العام أو في عام آخر حيث كان أسلوب المقارنة وفقاً للمنهجية التالية:

- مقارنة بيانات العام نفسه المقدمة من المكلف مع البيان المقدم من الجمارك.

- مقارنة شاملة حيث تم مقارنة إجمالي البيانات المقدمة من المكلف مع البيانات المقدمة من الجمارك لجميع الأعوام، وكانت المطابقة تعتمد على رقم البيان والمبلغ والتاريخ.

واتضح للمصلحة أن المكلف لم يصرح عن كامل المشتريات الخارجية التي وردت بخطابات مصلحة الجمارك المذكورة أعلاه، ثم منحت المصلحة المكلف مهلة لتقديم المبررات وكذلك الفسوحات الجمركية، وقد قدم المكلف جزء من الفسوحات الجمركية، بينما الجزء الآخر الذي لم يقدم فسوحاته الجمركية لعام 2005م على سبيل المثال كالتالي:

رقم البيان	تاريخه	القيمة	الرسوم المستحقة
5686	1426/8/13هـ	1,169,281	58,464
7450	1426/11/5هـ	1,169,281	58,464
58544	1426/4/23هـ	998	50



43,887	877,730	1426/1/13هـ	16043
43,887	877,730	1426/1/13هـ	16043
43,887	877,730	1426/1/13هـ	16043
44,083	881,639	1426/3/4هـ	32459
44,082	881,639	1426/3/4هـ	32459
44,197	883,948	1426/4/7هـ	43639
44,197	883,948	1426/4/22هـ	48748
631	12,612	1425/11/20هـ	491
147	2,933	1426/9/6هـ	86560
425,976	8,517,160	-	الإجمالي

وحيث توجد مشتريات من الخارج لم يثبتها المكلف في دفاتره المحاسبية ، بل قدم جزء من الفسوحات الجمركية تلك المشتريات بعد انتهاء المهلة التي منحتها المصلحة له والتي استغرقت ما يقارب أكثر من سنة ، وكلا الجزئين الذي قدم عنه المكلف فسوحات جمركية أو الذي لم يقدم عنه فسوحات جمركية لم يثبتا في الدفاتر المحاسبية ولم يصرح عنهما المكلف في إقراراته ، وهو الأمر الذي يستفاد منه أن الدفاتر المحاسبية لا تعكس جميع العمليات التجارية للمكلف ، وهذا يتعارض مع مضمون المادة الأولى من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ والذي يشير إلى أن الدفاتر التجارية يجب أن تسجل بها جميع المعاملات التجارية ، وكذلك مضمون المادة الثامنة من النظام والتي تؤكد على أن الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً جميع الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاوله النشاط ، وكذلك الفقرة (أ) من المادة (56) من اللائحة التنفيذية التي نصت على ضرورة تقيد المكلفين بالشروط والضوابط الواردة في نظام الدفاتر التجارية، وتأسيساً على ذلك فإن الدخل الذي عكسته الدفاتر المحاسبية للمكلف لا يمثل الدخل الحقيقي ، مما رأته معه المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري عن إيراداته التي تضمنتها دفاتره المحاسبية مضافاً إليها فروقات الواردات التي تضمنتها خطابات مصلحة الجمارك.



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للأعوام من 2005م حتى 2007م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري ، كما يطلب المكلف عدم حساب ربح تقديري بواقع 15% على فرق المشتريات من الخارج ، في حين ترى المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري بواقع 15% من إيراداته التي تضمنتها دفاتره المحاسبية مضافاً إليها فروقات الواردات التي تضمنتها خطابات مصلحة الجمارك ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين، الأول منهما يتعلق بمحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري، والثاني يتعلق بحساب المصلحة أرباحاً تقديرية بواقع 15% على فرق المشتريات الخارجية ببداها إيرادات لم يصرح عنها المكلف.

وبالنسبة للشق الأول فإنه باطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل تنص على (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة

التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللمحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي....

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة التي تنص على أنه "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 لم يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة.



د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقًا لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية"

كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار، يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروفات الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقًا لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة).

وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه، ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك القرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري، وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير المصلحة، والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى حساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساسًا لحساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث إن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقًا، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترة القوائم المالية

كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنًا نظاميًا للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس، ومن حيث المنطق فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محليًا.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات الضريبية ومحاضر الفحص الميداني اتضح للجنة أنه توجد أحداث مالية ذات أهمية نسبية تتمثل في مشتريات من الخارج، تؤثر بشكل مباشر على إيرادات المكلف، لم يثبتها في دفاتره المحاسبية، مما يعني عدم اكتمال الدورة المستندية التي تؤيد قياس الأحداث المالية المتعلقة بهذا البند، ومن ثم وصلت معه اللجنة إلى قناعة بعدم اكتمال الدورة المستندية والمحاسبية للتسجيل في الدفاتر التي تتطلبها معايير المحاسبة السعودية ونظام ضريبة الدخل.



وبناءً عليه، وبما أن أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المشار إليها بعالية تعطي المصلحة في حال عدم إثبات المكلف صحة ما ورد في إقراره، الحق في عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظرها، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للأعوام من 2005م حتى 2007م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يتعلق بالشق الثاني من هذا البند وهو حساب أرباح تقديرية بواقع 15% على فرق المشتريات الخارجية، فإنه بعد اطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية والإقرارات الضريبية وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك للأعوام من 2005م حتى 2007م والبيان المقدم من المكلف بالمشتريات الخارجية المحملة على أعوام الاستئناف، اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقاً لبيانات المكلف والواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المشتريات الخارجية بموجب الإقرارات	الواردات بموجب بيانات مصلحة الجمارك	الفرق
2005م	2,475,653	13,147,605	10,671,952
2006م	3,898,840	7,105,179	3,206,339
2007م	5,225,961	3,064,901	-2,161,160

وباطلاع اللجنة على الربط الضريبي الصادر عن المصلحة بموجب خطابها رقم (12/3044) بتاريخ 1431/6/1هـ تبين وجود خطأ مادي يتمثل في أخذ المصلحة مبلغ الإجمالي العام - الذي يخص أكثر من سنة - الوارد في بيان مصلحة الجمارك بدلا من أخذ إجمالي السنة الوارد في نفس البيان - يخص سنة واحدة - وهو الذي ينبغي مقارنته بما صرح به المكلف في إقراراته من مشتريات خارجية.

وفيما يتعلق بفرق الاستيراد لعامي 2005م و2006م، وحيث إن إيرادات المكلف طبقاً لبيان متابعة العقود تتمثل في بيع موانع التسرب وصيانتها، وحيث تبين من واقع البيانات المقدمة من طرف ثالث محايد وهو مصلحة الجمارك أن المشتريات الخارجية وفقاً لإقرارات المكلف أقل من الواردات وفقاً لبيانات الجمارك، وهذا يعني عدم تسجيل المكلف كامل ما استورده من خارج المملكة، ومن ثم لم يفصح في قوائمه المالية عن أحداث مالية ذات أهمية نسبية تؤثر بشكل مباشر على إيراداته، مما يعد مخالفة لإحدى قواعد وأسس المحاسبة المالية والتي تقضي بأنه يجب أن يتم قياس جميع الأحداث المالية للوحدة المحاسبية وعرضها والإفصاح



عنها في القوائم المالية، لذا ترى اللجنة تأييد المصلحة في حساب أرباح تقديرية بواقع 15% على فرق المشتريات الخارجية البالغ (10,671,952) ريال والبالغ (3,206,339) ريال لعامي 2005م و2006م على التوالي، وإضافتها إلى أرباح المكلف لهذين العامين، على بدءاً أن هذا الفرق عبارة عن إيرادات لم يصرح عنها المكلف، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص. وفيما يخص فرق الاستيراد لعام 2007م، وحيث إن قيمة المشتريات الخارجية طبقاً لما صرح به المكلف في قوائمه المالية تزيد عن وارداته طبقاً للبيان المستخرج من مصلحة الجمارك بمبلغ (2,161,160) ريال، لذا فإن اللجنة ترى تخفيض إيرادات المكلف بهذا الفرق على بدءاً أنها إيرادات مصرح عنها بالزيادة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة تأخير بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير على فرق ضريبة الدخل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد للبنود التي أبدت فيها اللجنة للمصلحة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76 و77) كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاث مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (67 و68 و69)، وتعالج المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي ضمن المهلة النظامية، في حين تعالج المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية الغرامة المستحقة الدفع عن تأخير سداد الضريبة المستحقة، وتعالج المادة (69) من اللائحة التنفيذية غرامة التهرب من الضريبة، لذا فإن الغرامات المنصوص عليها في هذه المواد تنطبق على حالات مختلفة تمام الاختلاف لا علاقة لها بهذا الاستئناف.

وأضاف المكلف أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية تتضمنان فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والدفعات المعجلة، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، كما ذكرت الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية للنظام الحالات التي تعد فيها المستحقات نهائية وهي:

- أ- موافقة المكلف على الربط.
- ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
- ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجربة المصلحة.



د- صدور قرار نهائي من اللجان الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

حيث لم تقصد المادة (77) من نظام ضريبة الدخل معاقبة المكلف نتيجة التأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف، وقد صدرت عدة قرارات من اللجنة الاستئنافية والتي قضت بأن غرامة التأخير يجب أن تحسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار، ومنها القرار رقم (1355) لعام 1435هـ.

بناءً عليه يطلب المكلف أن تحسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة تأخير بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير على فرق الضريبة من تاريخ تقديم الإقرار استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف أن تحسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير بواقع 1% على فرق الضريبة من تاريخ تقديم الإقرار، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية تحكمهما نصوص نظامية واضحة تمت الإشارة إليها في البند (أولاً) من هذا القرار، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءاً من

تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه أن تحسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:



أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (19) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1/أ رفض استئناف المكلف في طلبه إجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة للأعوام من 2005م حتى 2007م وطلبه عدم الربط عليه بالأسلوب التقديري، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ت- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ربح تقديري بواقع 15% على فرق المشتريات من الخارج، على أن يكون الفرق الذي ينبغي إضافة ربحه التقديري إلى ربح عامي 2005م و2006م هو مبلغ (10,671,952) ريال ومبلغ (3,206,339) ريال على التوالي وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ث- تخفيض إيرادات المكلف لعام 2007م بفرق المشتريات من الخارج المصرح عنها بالزيادة البالغة (2,161,160) ريال وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه أن تحسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وفرق المشتريات الخارجية وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، وتأييد 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،

رقم القرار: 1485

سنة القرار: 1436

المفتاح

ضريبة دخل / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة منشأة دائمة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

1- المبالغ المدفوعة من مصدر في المملكة لجهة غير مقيمة لها منشأة دائمة داخل المملكة

يترتب عليه عدم خضوع تلك المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع.

2- سقوط الأصل يستتبع سقوط الفرع وبالتالي إذا أسقطت عن المكلف الضريبة المستحقة فإن

ذلك يستتبع سقوط غرامة التأخير المترتبة عليها، ويترتب عليه إلغاء قرار الهيئة بفرض غرامة تأخير



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/4/6هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (30) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي (ضريبة الاستقطاع) الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2006م حتى 2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/25هـ كل من: و..... كما مثل
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 (30) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/228) بتاريخ 1433/12/28هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (20) ب تاريخ 1434/2/25هـ،

كما قدم مستنداً يفيد سداد مبلغ (7,512,071) ريال وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:



البند الأول: ضريبة الاستقطاع على الفوائد البنكية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) برفض اعتراض الشركة فيما يخص ضريبة الاستقطاع التي حسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة ل(ب)بمملكة البحرين.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع وذكر أنه لا يوافق على هذا القرار للأسباب التالية:

1- أن المبالغ المستلمة من (ب)بمملكة البحرين، ما هي إلا مبالغ مستخدمة لتغطية السيولة التي يحتاجها (أ) لفترات قصيرة خلال التعاقد وينطبق عليها ما ينطبق على الودائع قصيرة الأجل بين البنوك والتي تم تحديدها وفق خطاب وزير المالية رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ والذي أعفى بموجبه الودائع قصيرة الأجل.

2- أن (ب) لديه فروع في المملكة العربية السعودية وهو مسجل في مصلحة الزكاة والدخل ولديه ملف بالمصلحة ويقوم بتسجيل جميع إيراداته التي يحصل عليها من إيرادات الفرع ويقوم الفرع بتسديد الضرائب المستحقة عليه للمصلحة.

وبناءً عليه ولما كان ل(ب) فرع بالمملكة (منشأة دائمة) فيرى المكلف أنه لا يتوجب عليه أن يسدد عن المبالغ المدفوعة له أي ضرائب استقطاع.

وقدم ممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مذكرة إضافية مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت الإفادة بأن ل(ب) في المملكة مقر دائم يزاو من خلال الأنشطة البنكية وتأكيد لذلك قدم (بيان مطبوع من الموقع الرسمي ل(ج) يوضح أسماء البنوك الأجنبية التي تعمل بالمملكة ومن ضمنها (ب)، وبيان مطبوع من الموقع الرسمي ل(ب) يوضح أن له (3) فروع في المملكة في كل من)، كما أورد المكلف فيما يلي المواد النظامية التي تحكم خضوع المنشأة

الدائمة في المملكة للضريبة، والدخول التي تخضع للضريبة ومن ذلك الفقرة (ج) من (المادة الثانية) من نظام ضريبة الدخل التي حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة، التي نصت على أن "الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة يخضع للضريبة بالمملكة"، والمادة (الرابعة) من نظام ضريبة الدخل التي حددت المقصود بالمنشأة الدائمة، وتحديدًا الفقرة (أ) التي نصت على: "تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة - من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كليًا أو جزئيًا ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل، والمادة (5) من نظام ضريبة الدخل التي حددت مصادر الدخل وتحديدًا الفقرة (أ/1) التي نصت على "يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في حالة نشأته عن نشاط تم في المملكة"، والفقرة (أ) من المادة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي قضت بأن تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو



اعتباريين سعوديين أو غير سعوديين ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، والمادة (5) من اللائحة التنفيذية للنظام وتحديدًا الفقرة (أ) التي نصت على أن عوائد القروض لغير المقيم تعتبر نشأت عن نشاط في المملكة ومن ثم تحقق من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية: 1- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة، 2- إذا كان المقرض مقيمًا في المملكة، 3- إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

وذكر المكلف أن الدخل الذي حصل عليه (ب) بمملكة البحرين دخل حصل عليه من قرض قدمه ل(أ) أي حصل عليه من مصدر في المملكة وفق المواد المذكورة أعلاه، كما أن (ب) يعد وفق نظام ضريبة الدخل منشأة دائمة في المملكة تمارس نشاط الأعمال المصرفية ومن ثم وطبقًا للمواد المذكورة في النظام وفي اللائحة أعلاه فإن الدخل الذي حققه (ب) بمملكة البحرين يخضع للضريبة في المملكة، ويتوجب على البنك أن يقوم بإدراج هذا الإيراد (الفوائد) ضمن إقراره الضريبي ويجب على المصلحة إدراج دخله ضمن إيرادات المنشأة الدائمة ولا يحق للمصلحة مطالبة (أ) بتسديد ضريبة الاستقطاع عنه بيد أن هذا البنك لا يعد جهة غير مقيمة وإنما هو منشأة دائمة وحصلت على دخل من المملكة، ويؤكد هذا الرأي الفقرة (2) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي حددت من يخضع لضريبة الاستقطاع، فنصت على: "يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة دون أن يكون له فيها منشأة دائمة للضريبة وفقًا لأحكام المادة (68) من النظام، التي تحدد حساب ضريبة الاستقطاع، وأضاف المكلف بأنه يلاحظ أن هذه المادة في اللائحة التنفيذية حددت خضوع المكلف لضريبة الاستقطاع بشرطين هما: (تحقيق دخل من المملكة، ألا يكون لديه منشأة دائمة في المملكة)، وبتطبيق هذه الشروط على (ب) نجد أن (ب) حصل على دخل من المملكة ولديه منشأة دائمة.

وبناءً عليه ونظرًا لوجود منشأة دائمة ل(ب) فإنه لا يخضع لضريبة الاستقطاع بل يجب عليه تقديم إقرار ضريبي سنوي وفق ما حدده نظام الضريبة ومن ثم لا يجوز مطالبة (أ) بتسديد ضريبة الاستقطاع نيابة عن منشأة دائمة بالمملكة، كما أنه لا تقع على (أ) مسؤولية تسديد ضريبة الاستقطاع عن فوائد القروض، ويقع على المنشأة الدائمة بالمملكة ل(ب) تسديد الضريبة عن دخله من (أ) لامتلاكه منشأة دائمة له بالمملكة، وبناءً عليه يطالب المكلف بإلغاء قرار اللجنة الابتدائية رقم (30) لعام 1433هـ بشأن فرض ضريبة الاستقطاع على (أ).

وقدم المكلف بناءً على طلب هذه اللجنة مع خطابه المؤرخ في 1436/3/2هـ صورة من الاتفاقية الموقعة مع (ب) وأكد المكلف بأن (ب) هو منشأة دائمة في المملكة ويقع عليه إدراج الإيرادات المستلمة من (أ) في إقراراته السنوية وتسديد الضريبة المستحقة عنها للمصلحة وفق نظام الضريبة، وذكر أن المطبق لدى المصلحة في مثل هذه الحالات هو قيام (أ)



بإبلاغ المصلحة بأن (ب) هو شركة مقيمة ثم تقوم المصلحة بدورها بإدراج إيرادات (ب) ضمن الربوط التي تصدرها المصلحة وتطالب (ب) بأي زكاة أو ضريبة متعلقة بهذه الإيرادات.

وفيما يخص غرامة التأخير فقد ذكر المكلف بأن اعتراض على هذه الغرامات بذكره في "خطاب الاعتراض، الاعتراض على المطالبة" ومعلوم بأن المطالبة تشير إلى الضريبة وما يترتب عليها من غرامات (كما أن الغرامات غير محدد مبلغها) بالإضافة إلى أن الخطابات المتبادلة مع المصلحة تؤكد الاعتراض على الغرامات.

وأضاف المكلف بأن ل(أ) مبالغ مسددة بالزيادة لدى المصلحة تزيد عن (34) مليون ريال أكدتها المصلحة بموجب الربط المعدل الصادر عن المصلحة والمقدم للجنة صورة منه مسبقاً ونظراً لوجود رصيد مسدد بالزيادة لدى المصلحة أكبر من الضريبة المستحقة فإن هذه الضريبة تكون مسددة ولا يترتب على (أ) المصروف أي غرامات لسدادها (علماً بأن هذه الزيادة في التسديد تخص الأعوام من 1989م حتى 2006م).

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تفيد بأنه تبين للمصلحة من دراسة القوائم المالية المدققة المقدمة من المكلف ((أ)) عن الأعوام المالية من 2006م إلى 2009م وأن المكلف قام بإدراج بند عائدات مدفوعة لتمويل مرابحة مشترك من بنوك وذلك بقوائم الدخل خلال هذه الأعوام وفي ضوء ذلك طلبت المصلحة بخطابها رقم (1432/16/898) بتاريخ 1432/2/15هـ من المكلف تقديم بيان بالمبالغ المدفوعة خلال السنوات المذكورة والضريبة المستقطعة عنها، وقام المكلف بتقديم هذا البيان بخطابه الوارد للمصلحة برقم (1432/16/20421) بتاريخ 1432/7/10هـ ومن مراجعة المصلحة لهذا البيان تبين لها أن جميع الدفعات مسددة إلى (ب) بمملكة البحرين، وأفاد المكلف في خطابه هذا بأن فوائد هذه القروض معفاة من أي ضرائب، كما تبين من الإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية أن مراقب

الحسابات أوضح أن القرض عبارة عن تمويل مرابحة تسهيلات بمبلغ (500) مليون دولار بما يعادل (1,875) مليون ريال لمدة (3) سنوات تم الحصول عليها من عدة بنوك خلال عام 2006م وتستحق في شهر مايو 2009م وتستحق عوائد التسهيلات كل (6) أشهر ولمدة (3) سنوات، وتم سداد باقي الأرباح مع المبلغ الأصلي المستلم بموجب هذه التسهيلات خلال شهر مايو 2009م، ولذلك قامت المصلحة بإخضاع العائدات المدفوعة إلى (ب) بمملكة البحرين لضريبة الاستقطاع تطبيقاً لأحكام المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) لعام 1425هـ، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام وذلك بعد أن تحققت المصلحة من أن هذه الفوائد التمويلية لا ينطبق عليها ما جاء بالخطاب الوزاري رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ الذي استرشد به المكلف في اعتراضه والذي انتهى إلى عدم إخضاع الدخل المتحقق من الإبداعات قصيرة الأجل التي قد تكون لمدة يوم أو جزء من يوم لضريبة الاستقطاع لكونها أدوات مالية لإدارة السيولة بين البنوك، وذلك لكون التسهيلات التي حصلت عليها (أ) هي تسهيلات طويلة الأجل كونها بدأت في عام 2006م وانتهت في عام 2009م طبقاً لإيضاحات القوائم المالية.



وأضاف ممثلو المصلحة بأن ما ذكره المكلف في مذكرته الإضافية المقدمة لهذه اللجنة أثناء الجلسة (ب) لديه فروع في المملكة ومن ثم لديه منشأة دائمة وملف بالمصلحة يحاسب من خلاله وأنه لا يخضع لضريبة الاستقطاع وأن مسؤولية سداد الضريبة تقع على (ب) لوجود منشأة دائمة له في المملكة وليس على (أ) يعد دفعًا جديدًا مرفوضًا من الناحية الشكلية , أما ما ذكره المكلف بخصوص غرامة التأخير فترى المصلحة بأن المكلف لم يعترض على الغرامة في مذكرة اعتراضه الأساسية , ومن ثم فإن استئنافه على هذا البند يعد أيضًا مرفوضًا من الناحية الشكلية.

وقدم ممثلو المصلحة مذكرة أخرى أكدوا فيها على أن المكلف تقدم بدفوع جديدة ومسببات غير التي تقدم بها في اعتراضه الأساسي وما تقدم به أيضًا أمام لجنة الاعتراض الابتدائية، وترى المصلحة أن التغيير الذي تقدم به المكلف جوهرى وأساسى حيث إنه يغير من طبيعة البند محل الاستئناف وبناءً عليه تطالب المصلحة برفض هذه الدفوع شكلاً كونها أنشأت موضوعاً جديداً لم يكن موضوع اعتراضه الأساسي والذي كان محل نظر أمام اللجنة الابتدائية , ومع تمسك المصلحة بمطالبتها برفض هذه الدفوع الجديدة شكلاً فإنها ترى أنه من باب الاحتياط إذا تم الأخذ بطبيعة البند كما جاءت بدفع المكلف الجديد فإن هذا يعد إقراراً منه بخضوع هذه المبالغ للضريبة وطبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي فقرة (ز) التي تنص على "إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي" ومن ثم فإن مطالبة المكلف بإلغاء الازدواج الضريبي إن وجد كون (ب) له منشأة دائمة (فرع) ويحاسب من خلال هذا الفرع عن إيراداته محل الاستئناف هي مطالبة من غير ذي صفة ذلك أنه كان يجب أن يتقدم بهذه المطالبة فرع (ب) في المملكة أو من يفوضه مباشرة بذلك مع تعزيزها بالمستندات التي تثبت الازدواج، وعليه تطالب المصلحة برفض المطالبة محل الاستئناف لتقديمها من غير ذي صفة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة الاستقطاع على العوائد التي حصل عليها (ب) بمملكة البحرين من القروض المقدمة ل(أ) خلال الأعوام من 2006م حتى 2009م وعدم فرض غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على المدفوعات الناتجة عن ذلك، وكذلك عدم تحميل (أ) مسؤولية سداد تلك الضرائب والغرامات، في حين تتمسك المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة من (أ) إلى (ب) بمملكة البحرين وتوجب غرامة التأخير المترتبة عليها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



ومما سبق يتضح أن الاستثناء المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ (العوائد) المدفوعة ل(ب) بمملكة البحرين خلال الأعوام من 2006م إلى 2009م، كما يتضح أن المكلف في اعتراضه وفي استئنافه بدأ مطالباً بعدم فرض ضريبة استقطاع على مدفوعاته ل(ب) بمملكة البحرين تأسيساً على أن القروض المقدمة من البنك ل(أ) قصيرة الأجل ولا تخضع للضريبة وينطبق عليها قرار وزير المالية رقم (1065/185) بتاريخ 1428/1/30هـ الذي أعفى الودائع قصيرة الأجل من الضرائب، ثم تراجع المكلف عن ما ذكره (أن هذه المدفوعات لا تخضع لضريبة الاستقطاع، وأصبح متفقاً مع المصلحة على خضوع هذه المدفوعات للضريبة)، إلا أنه نحي منّا آخر وهو مسؤولية سداد تلك الضرائب حيث يرى أن مسؤولية سدادها تقع على (ب) وليس على (أ) وذلك لأن (ب) لديه فروع في المملكة ومن ثم لديه منشأة دائمة يحاسب من خلالها وبما يرى معه أنه ينبغي على المصلحة مطالبة (ب) فرع المملكة بسداد ضريبة العوائد المتعلقة بالقروض البنكية التي حصل عليها من (أ) وعدم مطالبة (أ) بسداد تلك الضرائب، ومعنى ذلك أن الخلاف سيكون محصوراً في تحديد ما إذا كان (ب) بمملكة البحرين يعد جهة غير مقيمة خاضعة لضريبة الاستقطاع عن المبالغ التي حصل عليها من (أ) أم أنه جهة غير مقيمة لها منشأة دائمة و يحاسب على هذه الإيرادات من خلال إقراراته الضريبية التي تقدم للمصلحة ؟ وكذلك معرفة ما إذا كان (ب) بمملكة البحرين له ملف بالمصلحة أم لا ؟

وترى اللجنة أن الدفع الجديد المقدم من المكلف لا يرتب طلباً جديداً ومن ثم فهو مقبول استرشاداً بما ورد في المادة (190) من نظام المرافعات الشرعية والمادة (37) من نظام المرافعات الشرعية أمام ديوان المظالم، كما ترى اللجنة أن تحديد نوع الضريبة التي يمكن تطبيقها في هذه الحالة (ضريبة دخل أم ضريبة استقطاع) وتحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه وكذلك تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع التي تطبق عليها والشخص المسئول عن سدادها وتوريدها للمصلحة يستلزم معرفة عدة أمور منها معرفة الصفة والكيان القانوني ل(ب) بمملكة البحرين الذي حصل على تلك الفوائد هل هو جهة غير مقيمة ليس لها منشأة دائمة ؟ أم إنه جهة غير مقيمة لها منشأة دائمة في المملكة ؟

وكذلك معرفة طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخل المتحققة من مصدر في المملكة ؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا ؟

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة ومن ذلك ما ورد في الفقرة (ج) والفقرة (د) اللتين تنصان على:

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، كما تبين أن الفقرة (1) والفقرة (2) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على: 1- تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... سواء كانوا



طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع للضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددها تلك المادة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات ومن ذلك ما ورد في الفقرة (أ/6) من المادة (68) التي تنص على (أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%...الخ)، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ضمنها عوائد القروض والخدمات الفنية أو الاستشارية والتي تم تحديد سعرها بنسبة 5%، وأي دفعات أخرى 15%، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (5) من النظام على (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (8) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة).

كما نصت المادة (5) من اللائحة التنفيذية على أنه (تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ - إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب - إذا كان المقترض مقيمًا في المملكة.

ج - إذا كان القرض مرتبطًا بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القروض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات وسواءً منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية.



ونصت المادة (6) من اللائحة التنفيذية على (تعد الخدمات تمت في المملكة في أي الحالات الآتية:

- 1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة)

وباطلاع اللجنة على البيانات والكشوف التفصيلية المقدمة من المكلف بالمبالغ المسددة ل(ب) بمملكة البحرين) خلال الأعوام محل الاستئناف وكذلك اطلاعها على الاتفاقية الموقعة بتاريخ 2006/4/13م بين (أ) و(ب) وعلى المستندات الإضافية المقدمة من المكلف ومن المصلحة بهذا الخصوص، وكذلك اطلاعها على صورة الربط الذي تم بموجبه حساب ضريبة الاستقطاع والبيانات والكشوف التي اعتمدت عليها المصلحة لحساب ضريبة الاستقطاع على هذه المدفوعات، واطلاعها على القوائم المالية والإقرارات الضريبية ل(ب)- فرع المملكة - المقدمة عن الأعوام من 2006م حتى 2009م تبين أن الاتفاقية الموقعة بتاريخ 2006/4/13م بين (أ) و(ب) حددت أطراف الاتفاقية وصفة كل منهم وعنوانه فنصت على ((ب) ومركزه فيمملكة البحرين ويشار إليه بالبائع)، كما تبين أن القوائم المالية ل(ب) نصت في الإيضاح رقم (1) من إيضاحات القوائم المالية على (تغطي القوائم المالية المرفقة عمليات المملكة "العمليات" ل(ب) ش.م.ن "البنك أو (ب)أو المركز الرئيس" شركة مساهمة بحرينية تأسست في مملكة البحرين بموجب المرسوم الأميري... وتم تسجيل البنك لدى (د)، يقع المركز الرئيس للبنك فيمملكة البحرين "ومن النصين المشار إليهما أعلاه يتضح أن (ب) المشار إليه يعد جهة غير مقيمة وله منشأة دائمة في المملكة يعمل من خلالها وهي "فرع (ب) بالمملكة" كما تبين أن هذا الفرع مسجل بمصلحة الزكاة والدخل بالرقم المالي (10003334) ويتم محاسبته ضريبياً في المصلحة من خلال هذا الملف، وتبين أيضاً أن هذا الفرع قد قدم قوائمه المالية وإقراراته الضريبية للمصلحة عن الأعوام من 2006م حتى 2009م، وبناءً عليه وحيث إن (ب) يعد جهة غير مقيمة وله منشأة دائمة بالمملكة، فإنه والحال كذلك لا يعد جهة غير مقيمة خاضعة لضريبة الاستقطاع، وإنما هو جهة غير مقيمة لها منشأة دائمة في المملكة

ويخضع فيما يخص هذا البند لضريبة الدخل، وكان ينبغي على المصلحة أن تقوم بمحاسبته ضريبياً عن الإيرادات "العوائد" التي حصل عليها من (أ) من خلال ملف (ب) فرع المملكة وعدم فرض ضريبة الاستقطاع على تلك المدفوعات.

لذا فإن اللجنة تطبيقاً للنصوص المشار إليها أعلاه ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ب) بمملكة البحرين خلال الأعوام من 2006م إلى 2009م لضريبة الاستقطاع وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



وبالنسبة لغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على الضرائب المستحقة بموجب الربط محل الاستئناف وحيث انتهت اللجنة في هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف بعدم فرض ضريبة الاستقطاع على مدفوعات المكلف ل(ب) فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (30) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ب) بمملكة البحرين خلال الأعوام من 2006 م إلى 2009 م لضريبة الاستقطاع وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- عدم توجب غرامة التأخير التي تم احتسابها بموجب الربط على المكلف لسقوط أصلها.

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

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1487

سنة القرار: 1436

خسائر - ضريبة الدخل.

المفتاح

خسائر مدورة (مرحلة - متراكمة)

الموضوع



المبدأ

قبول الهيئة وجهة نظر المنشأة فيما يتعلق بالبند محل الاعتراض، يترتب عليه انتهاء الخلاف بينهما.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/4/13هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (28) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2007م حتى 2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/25هـ 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 (28) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/227) بتاريخ 1433/12/27هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (22) بتاريخ 1434/2/25هـ، كما قدم المكلف مستنداً يفيد سداد المبالغ المستحقة عليه وبسؤال ممثلي المصلحة أفادوا بخطابهم المؤرخ

في 1436/3/8هـ بأن المبلغ المسدد يغطي 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:



بند: ترجيل الخسائر.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على تخفيض الأرباح بمعدل 25% من الخسائر لعامي 2008م و2009م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئيًا عدم موافقته على قرار اللجنة الابتدائية القاضي بعدم الموافقة على تخفيض أرباح عامي 2008م و2009م بالخسائر المرحلة من سنوات سابقة للأسباب التالية:

1 - أخذت المصلحة الخسائر المحققة للأعوام من 2003م حتى 2006م كما جاءت في الربوط الصادرة بناءً على قراري اللجنة الابتدائية رقم (15) ورقم (18) لعام 1429هـ، ولم تأخذ في الاعتبار أن الشركة قد استأنفت هذين القرارين أمام اللجنة الاستئنافية التي أصدرت قرارات تخص هذه الأعوام وهما القرار رقم (1125) والقرار رقم (1133)، وقدم المكلف فيما يلي بيان تضمن احتسابه للخسائر بموجب الإقرار الضريبي وقرارات اللجنة الابتدائية وقرارات اللجنة الاستئنافية وبيان آخر تضمن احتسابه للخسائر التي تم ترجيلها.

الخسائر	بموجب الإقرار	بموجب الربوط المعدلة بناءً على قرارات اللجنة الابتدائية	الإجراء الصحيح - بموجب الربوط الصادرة بناءً على قرارات اللجنة الاستئنافية
لعام 2003م	3,252,097	3,234,132	----
لعام 2004م	16,527,874	2,780,051	2,780,051
لعام 2005م	23,973,919	23,462,154	23,462,154
لعام 2006م	3,440,562	----	3,436,613
الإجمالي	47,194,452	29,476,337	29,678,818

الخسائر التي تم ترجيلها:

عام 2007م	21,364,100 ريال	21,364,100 ريال
عام 2008م	21,433,694 ريال	8,112,237 ريال



عام 2009م	4,396,658 ريال	----
الإجمالي	47,194,452 ريال	29. 476,337 ريال

2 - أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة في اعتماد الخسائر المعدلة كما في الربوط المعدلة للأعوام 2003م و2004م و2005م و2006م الصادرة بناءً على قرارات اللجنة الابتدائية وعليه قامت بخصم مبلغ (8,112,237) ريال فقط لعام 2008م.

3 - أصدرت اللجنة الاستئنافية قرارها رقم (1133) لعام 1433هـ الذي ألغى قرار اللجنة الابتدائية رقم (15) لعام 1429هـ وأيد استئناف المكلف في طلبه قبول المبالغ المدفوعة لشركة (ب) والبالغة (3,664,483) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2006م وعليه تكون الخسائر المحققة لعام 2006م بمبلغ (3,436,613) ريال ، وتم احتسابها كما يلي: "صافي الربح المعدل بموجب ربط المصلحة لعام 2006م بناءً على قرار اللجنة الابتدائية رقم (15) لعام 1429هـ ومقداره (227,870) ريال ، يطرح منه عمولة الوكيل بموجب قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1133) لعام 1433هـ البالغة (3,664,483) ريال ، صافي الخسارة لعام 2006م الجائر ترحيلها للأعوام اللاحقة تبلغ (3,436,613) ريال "، وبناءً عليه يطالب المكلف بإلغاء القرار الابتدائي والسماح بترحيل الخسائر البالغة (3,436,613) ريال في عام 2006م إلى السنوات اللاحقة.

4- الأعوام 2003م و2004م حاليًا أمام ديوان المظالم ولم يتم البت فيها حتى تاريخه والشركة متمسكة بطريقة احتسابها للخسائر المرحلة المعدلة لحين صدور قرار ديوان المظالم.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد مؤرخة في 1436/2/25هـ تضمنت تقديم بيان يوضح الخسائر الواجب ترحيلها للأعوام من 2007م حتى 2009م والمدورة من 2003م حتى 2006م.

البيـ	العام	المبلغ
الخسائر طبقاً للربط المعدل بموجب قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1125) لعام 1433هـ بالخطاب رقم (16/2907) بتاريخ 1433/5/11هـ	2003م	----
	2004م	(2,780,051)
	2005م	(23,462,154)
الخسائر طبقاً للربط المعدل بموجب قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1133) لعام 1433هـ ، للعام المالي 2006م بخطاب رقم (16/3941) بتاريخ 1433/6/21هـ	2006م	(3,436,613)
مجموع الخسائر بموجب قرارات اللجنة الاستئنافية		29,678,818
الخسائر التي تم ترحيلها بموجب ربط المصلحة	2007م	21,364,100



		رقم (16/5884) بتاريخ 1432/10/19هـ
8,112,237	2008م	الخسائر التي تم ترجيلها بموجب ربط المصلحة رقم (16/5884) بتاريخ 1432/10/19هـ
29,476,337		مجموع الخسائر التي تم ترجيلها بموجب الربط
202,481		الفرق المستحق من الخسائر المرحلة لصالح المكلف (29,476,337 - 29,678,818)

كما قدمت المصلحة مذكرة مؤرخة في 1436/3/8هـ بخصوص استفسارات اللجنة حول ما إذا كانت المصلحة قد قامت بتعديل الربط بناءً على قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1133) لعام 1433هـ وهل تم أخذ أثر ذلك عند تعديل الخسائر المرحلة أم لا، فقد قدمت المصلحة بيان ذكرت أنه يوضح معالجة المصلحة للخسائر المتراكمة بموجب قراري اللجنة الاستثنائية رقم (1125،1133) لعام 1433هـ وهو نفس البيان المشار إليه أعلاه.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حساب وتحديد مقدار الخسائر المرحلة من عام 2003م حتى 2006م التي يجوز حسمها في السنوات اللاحقة من الأرباح أخذًا في الاعتبار قرارات اللجنة الاستثنائية الصادرة بخصوص هذه السنوات على تلك الخسائر.

ومما سبق يتضح أن الطرفين متفقان على حسم الخسائر المرحلة من سنوات سابقة بنسبة 25% من أرباح العام وخلافهما منحصر في تحديد مقدار الخسائر المرحلة التي يجوز حسمها حيث يرى المكلف أن تعديل الربط للسنوات السابقة تنفيذاً لقراري اللجنة الاستثنائية رقم (1133 و 1125) سينتج عنه تغير في مقدار الخسائر المرحلة الجائر حسمها من أرباح الأعوام 2007م وما بعدها.

ومن خلال مراجعة اللجنة للبيانات المقدمة من المكلف ومن المصلحة بهذا الخصوص يتضح أن المبالغ التي حددها كل من المكلف والمصلحة كما هو مبين في الجداول المقدمة من كل منهما متماثلة في أقيامها وبما يتضح معه اتفاقهما على مقدار الخسائر الجائر حسمها ومن ثم عدم وجود خلاف بينهما، لذا ترى اللجنة أن الخلاف بينهما يعد منتهياً لاتفاقهما حول مقدار الخسائر المرحلة من عام 2003م حتى 2006م الجائر حسمه من أرباح الأعوام 2007م وما بعدها البالغ قدره (29,678,818) ريال.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (28) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

اعتبار الخلاف بين المكلف والمصلحة منتهياً لاتفاقهما حول مقدار الخسائر المرحلة الجائر حسمها من أرباح الأعوام 2007م وما بعدها البالغ قدره (29,678,818) ريال.

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

وبالله التوفيق،

رقم القرار: 1488

سنة القرار: 1436

ربط / غرامة / هدر - ضريبة الدخل.

المفتاح

ربط معدل مقبول / غرامة عدم سداد ضريبة / هدر حسابات.

الموضوع



المبدأ

- 1- عدم إمساك المنشأة دفاتر تجارية داخل المملكة رغم كونها شركة مقيمة - أثره - أحقية الهيئة في إهدار حساباته وإجراء الربط التقديري.
- 2- تضمين إقرار المنشأة بيانات إضافية للبيانات المطلوبة معتمدة على قوائم مالية مدققة لا يعد إخلالاً بمضمون الإقرار، ولا يحق للهيئة فرض غرامة عدم تقديم إقرار.
- 3- عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.
- 4- الفروقات الضريبية الناتجة عن الاختلافات الحقيقية في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لا تخضع لأية غرامات تأخير، ومخالفة الهيئة لذلك، يترتب عليه إلغاء قرارها بفرض غرامة تأخير عن عدم سداد الفروقات الضريبية.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/4/13هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (23) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعامين 2003م و2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/21هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف كل من: و..... و.....



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 الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (31/1/71) بتاريخ 1431/12/30هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (895) بتاريخ 1432/1/29هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم بتاريخ 1432/1/19هـ بمبلغ (50,313,384) 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: إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في إهدار حسابات الشركة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة بموجب السجل التجاري رقم ب تاريخ 1423/8/3هـ الموافق 2002/10/10م ومملوكة لشركة (أ) بنسبة (99,5%) والسيد/..... بنسبة (0,5%)، وتزاول الشركة نشاط تنفيذ عقود تركيب وصيانة شبكات الهاتف والخدمات الفنية المتعلقة بها وفقاً للترخيص رقم ب تاريخ 1423/4/21هـ الصادر عن الهيئة العامة، وتقوم الشركة بأعمال توريد وتركيب معدات أجهزة الاتصالات لتقديم حلول الاتصالات لعملائها المتخصصين في تقديم خدمات الاتصالات، كما تمسك الشركة بحساباتها باللغة العربية على الحاسب الآلي في المملكة، ويتم تدقيق القوائم المالية من قبل مراجع حسابات خارجي مرخص له بمزاولة المهنة، وقد أصدر المراجع الخارجي تقريراً غير متحفظ لا يوجد فيه ما يشير إلى أن الدفاتر والسجلات ممسوقة خارج المملكة مما يثبت أن الدفاتر والسجلات ممسوقة في المملكة، وتم إعداد الإقرارات الضريبية لعامي الاستئناف استناداً إلى القوائم المالية المدققة، وقُدمت للمصلحة خلال المواعيد المنصوص عليها نظاماً.

وأضاف المكلف أنه بعد تقديم الإقرارات الضريبية قامت المصلحة بإجراء الفحص الميداني، اطلع من خلاله فريق الفحص الميداني على الدفاتر المعدة باللغة العربية، واطلع أيضاً على عينة من القيود المحاسبية للتحقق من صحة النظام المحاسبي للحاسب الآلي،



كما اختار فريق الفحص الميداني بعض بنود الإيرادات والمصاريف (الإيرادات، المشتريات الخارجية، الرواتب والأجور، مقاولي الباطن، الخدمات الهندسية والفنية...الخ) وطلب تقديم المستندات المؤيدة لها، وقد قدمت الشركة المستندات المطلوبة، كما قام فريق الفحص الميداني كذلك بزيارة القسم المالي والإداري بالشركة والتعرف على نظام الإدخال في الحاسب الآلي وطريقة القيد، ولم يصدر من فريق الفحص الميداني أي تساؤلات بشأن البنود التي تم فحصها وتدقيقها.

وقد أجرت المصلحة ربطاً تقديرياً أهدرت بموجبه الحسابات، واعترضت الشركة على الربوط الضريبية وتم رفع الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية، وقدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية صور الدفاتر باللغة العربية إضافة إلى شهادة المراجع الخارجي للحسابات فيما يتعلق بالحركة في حساب المخزون، وكذلك المستندات ذات العلاقة، ولم تأخذ اللجنة الابتدائية في اعتبار المعلومات والمستندات والإيضاحات المقدمة خلال جلسة مناقشة الاعتراض، كما رفضت اللجنة الابتدائية اعتراض الشركة على أساس أنه اتضح من الفحص الميداني أن الشركة تقوم بعمل نسخة الكترونية لجميع المستندات المحلية، ويتم إرسالها إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيد والتسجيل في الدفاتر، وذلك بالمخالفة للتعميم الوزاري رقم (2877/4) بتاريخ 1403/10/9هـ الذي ألزم الشركات العاملة في المملكة بمسك سجلاتها وجميع حساباتها ووثائقها باللغة العربية محلياً داخل المملكة، والقرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ الخاص بالحسابات الممسوكة عن طريق الحاسب الآلي.

وأضاف المكلف أن ما توصلت إليه اللجنة الابتدائية بأن الدفاتر والسجلات المحاسبية ليست ممسوكة في المملكة لا يقوم على حقائق ويتعارض مع ما قدم من أدلة وبراهين واضحة خلال جلسة مناقشة الاعتراض، أما ما ذكرته اللجنة الابتدائية في قرارها من أن القيود المحاسبية يتم إعدادها في الإدارة الإقليمية في دبي، فيرد عليه أنه بعد انتهاء العام المالي 2005م قامت الشركة بتركيب برنامج محاسبي جديد، ونظراً لمتطلبات تطبيق البرنامج المحاسبي الجديد فقد تم نقل بيانات الشركة إلى النظام الجديد، وخلال عملية الفحص الميداني كان النظام المحاسبي الجديد هو المعمول به، وقد واجه موظفو الشركة بعض المشاكل عند استخراج المعلومات من النظام الجديد، بناءً عليه طلبت الشركة المساعدة من الإدارة الإقليمية في دبي والتي تستخدم نفس النظام المحاسبي منذ فترة طويلة وتمتلك الخبرات الفنية اللازمة للعمل على هذا النظام وهي على معرفة تامة بكيفية استخراج التفاصيل والمعلومات المطلوبة من النظام الجديد، نتيجة لذلك فقد التبس الأمر على المصلحة وافترضت أن القيود المحاسبية على الحاسب الآلي تتم في الإدارة الإقليمية بدبي، عليه فإن طلب المساعدة والعون من الإدارة الإقليمية في دبي لاستخراج التفاصيل المطلوبة من النظام المحاسبي في المملكة لا يعني أن الشركة لم تمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية في المملكة، ومن ثم فإن ما أوردته اللجنة الابتدائية في قرارها لا يقوم على حقائق

موضوعية، حيث إن الشركة تحتفظ بدفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام و دفتر الجرد إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق، وهذه الدفاتر والسجلات ممسوكة في المملكة باللغة العربية، كما تحتفظ



الشركة بالمستندات التي تثبت صحة القيود والبيانات والإيضاحات التي تفسرها، و يتم مسح المستندات ضوئياً وتحميلها في النظام المحاسبي لأغراض الحفظ والأرشفة فقط، ومن ثم التزمت الشركة التزاماً كاملاً بمتطلبات التعميم الوزاري رقم (2877/4) بتاريخ 1403/10/9هـ، والقرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ الخاص بالحسابات الممسوكة عن طريق الحاسب الآلي.

ولم يمنح النظام الضريبي المصلحة الحق في إهدار الحسابات حتى وإن تم إرسال النسخة الالكترونية إلى أي مكان في العالم، كما أن معالجة أي مخالفة لنظام الدفاتر التجارية تتم طبقاً لأحكام نظام الدفاتر التجارية، ووفقاً لذلك ليس للمصلحة الحق في إهدار الحسابات في حال وجود أي مخالفة لنظام الدفاتر التجارية، إذ يتعين على المصلحة إخطار وزارة التجارة لغرض الغرامة اللازمة على الجهة المخالفة طبقاً للمادة (12) من نظام الدفاتر التجارية.

وأضاف المكلف أن مبدأ إهدار الحسابات المدققة واللجوء إلى قاعدة التقدير يطبق على الحالات المنصوص عليها في المادة (6) من القرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ والمادة (3) من تعميم المصلحة رقم (2/4273) بتاريخ 1397/6/27هـ، وينص القرار الوزاري المذكور أعلاه على أنه (تقدر الأرباح المبحوث عنها في المادة السابقة على الذين لا يوجد لديهم حسابات يركن إليها ويعتمد عليها عن طريق تقدير قيمة البضائع والآلات التي دخلت عليهم أو لحسابهم استنتاجاً من قيود الجمارك وغيرها...)، كما ينص تعميم المصلحة المذكور أعلاه على أنه (إذا انتهت المدة النظامية، ولم يوافق المكلف المصلحة بالبيان الحسابي وتسديد الضريبة من واقعه فيخطر المكلف بإبداء الأسباب خلال الفترة التي تمنحها له الإدارة، فإذا تبين استمرارية المكلف في نشاطه ولم يسدد الضريبة خلال الفترة الممنوحة، تربط الضريبة بالتقدير الجزافي ويخطر المكلف، كما تخطر جهات التعاقد بحجز الضريبة المستحقة وتوريدها للمصلحة)

ويفهم مما تقدم أن التقدير الجزافي لا يلجأ إليه إلا في حالة عدم وجود حسابات للمكلف الضريبي، وأن اللجوء إلى قاعدة التقدير الجزافي يكون في حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي للمصلحة.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم إهدار حساباته لعامي 2003م و2004م وإجراء ربط ضريبي على أساس القوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من الفحص الميداني لدفاتر وسجلات المكلف أنه يقوم بعمل نسخة الكترونية من جميع المستندات وترسل إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيد والتسجيل في الدفاتر، ولا



يستطيع الفرع في المملكة من التصرف في النظام المحاسبي أو القيد أو التعديل إلا عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي، وهذا مخالف للفقرات (1 و 2 و 8) من البند (أولاً) من القرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ الخاص بالحسابات الممسوكة عن طريق الحاسب الآلي، كما أنه مخالف للتعميم الوزاري رقم (4/2877) بتاريخ 1403/10/9هـ والذي نص على (أن تمسك سجلاتها وجميع حساباتها ووثائقها باللغة العربية محلياً داخل المملكة) ونص أيضاً على (وسوف تقوم المصلحة بتقدير الضريبة جزاءً على أي شركة لا تتقيد بذلك)، ويتضح من ذلك أن العبرة بمسك الدفاتر وليست بالمستخرج من الحاسب الآلي، حيث يمكن مسك الدفاتر في أي مكان في العالم وفي نفس الوقت يمكن طباعتها في مكان آخر.

وأضافت المصلحة أنه على الرغم من حضور محاسب من الإدارة المركزية بدبي، لم يتمكن فريق الفحص الميداني عند فحص حسابات المخزون من مطابقة رصيد المخزون المقيّد بالدفاتر مع المصرح به في الإقرار الضريبي وذلك لغرض حصر إجمالي القيود المدينة التي تمثل الزيادة، وحصر إجمالي القيود الدائنة التي تمثل النقص، للوصول إلى مطابقتها لأرصدة الحسابات، وقد أقر ممثلو المكلف أثناء الفحص الميداني أن سبب عدم توفر الطلبات هو مسك الحسابات عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي، وبناءً على ما تقدم تم محاسبة المكلف على أساس تقديري استناداً إلى القرارات الوزاريين المذكورين أعلاه، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إهدار حساباته للعامين 2003م و 2004م وإجراء الربط على أساس القوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية، في حين ترى المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أن (شركة أ) شركة ذات مسؤولية محدودة، تم تسجيلها بالمملكة بموجب السجل التجاري الصادر عن مدينة الرياض رقم بتاريخ 1423/8/3هـ الموافق 2002/10/10م، يتمثل نشاط الشركة في تركيب وصيانة شبكات الهاتف والخدمات التقنية بموجب ترخيص الهيئة العامة للاستثمار رقم بتاريخ 1423/4/21هـ الموافق 2002/7/2م).

وباطلاع اللجنة على محاضر الفحص الميداني اتضح أن المكلف يمسك دفاتره خارج المملكة، ويؤيد ذلك إقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني المؤرخ في 1425/8/20هـ بما نصه (إن الشركة تقوم بعمل نسخة إلكترونية من المستندات



لجميع أعمال الشركة، ويتم إرسالها إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيد والتسجيل في الدفاتر، مع الاحتفاظ بأصول المستندات، ولا تستطيع الشركة التصرف في النظام المحاسبي أو القيد أو التعديل إلا عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي).

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (312/32) ب تاريخ 1413/1/27هـ تبين أنه ينص على أنه (يشترط لقبول الحسابات الممسوكة عن طريق الحاسب الآلي بالنسبة للشركات والمؤسسات العاملة في المملكة لأغراض فحص وتدقيق وربط الزكاة أو الضريبة على ما يلي:

1- أن يكون مقر الحاسب الآلي بالمملكة، وبجوز بالنسبة للشركات الأجنبية التي لها فروع بالمملكة أن يكون مقر الحاسب الآلي المركزي في خارج المملكة، على أن تزود فروع الشركة في المملكة بوحدة محلية يمكن عن طريقها الحصول على جميع البيانات والقيود بحسابات الفرع.

2- يجب أن تمسك الدفاتر المنصوص عليها نظامًا وهي: دفتر اليومية العامة، ودفتر الاستاذ، ودفتر الجرد، محليًا وباللغة العربية)

وحيث إن القرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1413/1/27هـ أجاز للشركات الأجنبية التي لها فروع في المملكة أن يكون مقر الحاسب الآلي خارج المملكة، على أن يزود فرع الشركة في المملكة بوحدة محلية يمكن عن طريقها الحصول على جميع البيانات والقيود بحسابات الفرع، وحيث إن المكلف شركة مقيمة مسجلة في المملكة، وليس فرعًا لشركة أجنبية، وحيث ثبت للجنة أن المكلف يمسك دفاتره خارج المملكة، لذا ترى اللجنة أن المكلف خالف الشروط التي تضمنها القرار الوزاري المذكور أعلاه، مما يجعله في هذه الحالة في حكم من لا توجد لديه دفاتر تجارية، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين 2003م و2004م وإجراء الربط على أساس القوائم المالية المدققة و الإقرارات الضريبية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: المواد المستوردة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في حساب فروقات مواد وفرض ضرائب عليها على أساس أرباح تقديرية بواقع 20%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب أرباح تقديرية بواقع 20% على الفرق بين المواد المستوردة طبقًا للسجلات المحاسبية للشركة والواردات طبقًا لسجلات مصلحة الجمارك، ولم تورد اللجنة الابتدائية الأسس



التي اتبعتها لتأييد إجراء المصلحة، وقد تم الإيضاح خلال جلسة مناقشة الاعتراض بأنه ليس هناك فرق بين الواردات طبقاً لسجلات مصلحة الجمارك وبين المواد المستوردة طبقاً للسجلات المحاسبية للشركة، وتم تقديم تسوية خلال مناقشة الاعتراض اتضح منها أن المواد المستوردة طبقاً للسجلات المحاسبية للشركة تتطابق مع التأكيد المقدم من مصلحة الجمارك لهذه المواد، كما تم تقديم المستندات المؤيدة للتسوية أعلاه إلى اللجنة الابتدائية، إلا أنها تجاهلت ما قدم من مستندات وقضت بتأييد إجراء المصلحة بشأن حساب ضريبة أرباح تقديرية بواقع 20% على الفرق في المواد المستوردة طبقاً لسجلات مصلحة الجمارك والسجلات المحاسبية للشركة وفرض ضريبة عليها.

وأضاف المكلف أن الدورة المحاسبية عند القيام بشراء مواد مستوردة تتم كالتالي:

- يتم عند استلام الفاتورة التجارية قيد تكلفة المواد لحساب المخزون (مدين) وعلى حساب الدائنين (دائن).
- يتم تحويل المواد إلى تكلفة المبيعات عند استلام شهادة القبول الابتدائي من العميل، وفي هذه الحالة يتم قيد التكلفة على حساب المخزون (دائن) ولحساب تكلفة المبيعات (مدين).

ويتضح مما ذكر أعلاه أن شراء المواد المستوردة يسجل في حساب المخزون فوراً عند استلام الفاتورة من المورد، وعليه فإنه ليس هناك فرق بين المواد المستوردة طبقاً لسجلات مصلحة الجمارك والمواد المستوردة طبقاً لسجلات الشركة، علاوة على ذلك قدمت الشركة شهادة المراجع الخارجي للحسابات فيما يتعلق بالحركة في حساب المخزون التي تؤكد صحة أرصدة المخزون الواردة في إقرارات الشركة.

وبناءً عليه، فإن قيام المصلحة بحساب أرباح تقديرية بواقع 20% على الفرق بين قيمة المواد المستوردة طبقاً لسجلات مصلحة الجمارك والمواد المستوردة طبقاً للسجلات والدفاتر المحاسبية وفرض ضريبة عليها ليس صحيحاً، ومن ثم يطلب المكلف إلغاء قرار اللجنة الابتدائية وعدم حساب أرباح تقديرية على فرق المواد.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يستطع إثبات حركة المخزون عند إجراء الفحص الميداني، وبمقارنة المواد المستوردة طبقاً لما أقر به في محضر الفحص الميداني مع ما ورد من مصلحة الجمارك بالخطاب رقم (51/30354) ب تاريخ 1428/7/2هـ ظهر فروقات في الاستيراد لم تصرح بها الشركة ولم يثبت دخولها في مخازن الشركة وكانت نتائج المقارنة كما يلي:

العام	الاستيراد طبقاً لبيانات الشركة	الاستيراد طبقاً لبيانات الجمارك	الفرق



157,758	5,910,435	5,752,677	2003م
66,225,968	115,391,136	49,165,164	2004م

وفي حال عدم تصريح المكلف عن فرق المواد، وفي ظل وجود أجهزة ومعدات للمكلف يتم بيعها وتداولها في أسواق المملكة، فهذا يُعطي قرينة على إمكانية توريد المكلف فرق المواد للسوق أو مزاولة المكلف لعمليات البيع، وعليه قامت المصلحة بحساب ربح تقديري بواقع 20% من الفرق وإخضاعه للضريبة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ربح تقديري على فرق المواد المستوردة للعامين 2003م و2004م بحجة عدم وجود فرق خاضع للضريبة، في حين ترى المصلحة حساب ربح تقديري بواقع 20% من الفرق بين المواد المستوردة طبقاً لما أقر به المكلف في محضر الفحص الميداني وبين الواردات طبقاً لبيان مصلحة الجمارك وإخضاع الفرق للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية ومحاضر الفحص الميداني وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك، اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقاً لإقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني والواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المواد المستوردة طبقاً لمحضر الفحص الميداني	الواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك	الفرق
2003م	5,752,677	5,910,435	157,758
2004م	49,165,164	115,391,136	66,225,968



وحيث تبين من واقع البيانات المقدمة من طرف ثالث محايد وهو مصلحة الجمارك أن المشتريات الخارجية وفقًا لإقرار المكلف أقل من الواردات وفقًا لبيانات الجمارك، وهذا يعني عدم تسجيل المكلف كامل ما استورده من خارج المملكة، ومن ثم لم يفصح في قوائمه المالية عن أحداث مالية ذات أهمية نسبية تؤثر بشكل مباشر على إيراداته، مما يعد مخالفة لإحدى قواعد وأسس المحاسبة المالية والتي تقضي بأنه يجب أن يتم قياس جميع الأحداث المالية للوحدة المحاسبية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، لذا ترى اللجنة أن هذا الفرق عبارة عن إيرادات لم يصرح عنها المكلف، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب أرباح تقديرية على فرق المواد المستوردة البالغ (157,758) ريال و(66,225,968) ريال لعامي 2003م و2004م على التوالي، وطلبه عدم إخضاع الفرق للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة المستحقة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المنشور الدوري رقم (3) لسنة 1379هـ ينص 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 الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ مثل الالتباس في تعيين ما يعتبر وما لا يعتبر من المزايا الملحقه بالراتب الخاضع للضريبة والالتباس فيما يجوز وما لا يجوز حسمه ضمن المصروفات أو الاستهلاكات أو الاحتياطات وذلك لأن باب البحث في ذلك يظل مفتوحا وقد يمضي بعض الوقت إلى أن يستقر الرأي على وضع سليم فلا يدخل هذا الوقت في حساب التأخير الموجب للغرامة لأن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث).

وحيث قُدمت القرارات الضريبية خلال المواعيد النظامية، وسددت الشركة الضريبة المستحقة، وحيث يوجد خلاف فني حول إهدار الحسابات، عليه فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة ليس مبررًا ومنطقيًا، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات للعامين 2003م و2004م. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات مستحقة بموجب التعليمات النظامية، أما فرق الضريبة الناتج عن حساب أرباح تقديرية على فرق المواد المستوردة، فإن المصلحة لم تخضع فرق الضريبة لغرامة التأخير.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات للعامين 2003م و2004م، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات لعامي الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة، وحيث إن إهدار الحسابات في القضية محل الاستئناف 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 إهدار الحسابات، لذا فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات للعامين 2003م و2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (23) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين 2003م و2004م وإجراء الربط على أساس القوائم المالية المدققة والإقرارات الضريبية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب أرباح تقديرية على فرق المشتريات الخارجية البالغ (157,758) ريال و (66,225,968) ريال لعامي 2003م و2004م على التوالي، وطلبه عدم إخضاع الفرق للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن إهدار الحسابات للعامين 2003م و2004م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1489

سنة القرار: 1436

المفتاح

أرباح / ضريبة استقطاع / غرامة / فروق / هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح تقديرية / ضريبة أرباح تقديرية / غرامة عدم سداد ضريبة / فروق استيراد / هدر حسابات.

المبدأ

- 1- عدم إمساك المنشأة دفاتر تجارية داخل المملكة رغم كونها شركة مقيمة - أثره - أحقية الهيئة في إهدار حساباته وإجراء الربط التقديري.
- 2- العبرة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية حدوث توزيع فعلي أو حكمي لتلك الأرباح، وإخفاق الهيئة في إثبات ذلك يبني عليه إلغاء قرار فرض ضريبة الاستقطاع.
- 3- عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/4/13هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (23) لعام 1431هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعامين 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1434/5/21هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف كل من:و.....و.....



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 الأولى المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1431هـ بموجب الخطاب رقم (31/1/71) بتاريخ 1431/12/30هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (895) بتاريخ 1432/1/29هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (ب) برقم ز بتاريخ 1432/1/19هـ بمبلغ (50,313,384) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في إهدار حسابات الشركة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة ذات مسئولية محدودة مسجلة في المملكة بموجب السجل التجاري رقم بتاريخ 1423/8/3هـ الموافق 2002/10/10م ومملوكة (أ) بنسبة (99,5%) والسيد/..... بنسبة (0,5%)، وتزاول الشركة نشاط تنفيذ عقود تركيب وصيانة شبكات الهاتف والخدمات الفنية المتعلقة بها وفقًا للترخيص رقم بتاريخ 1423/4/21هـ الصادر من الهيئة العامة للاستثمار، وتقوم الشركة بأعمال توريد وتركيب معدات أجهزة الاتصالات لتقديم حلول الاتصالات لعملائها المتخصصين في تقديم خدمات الاتصالات، كما تمسك الشركة حساباتها باللغة العربية على الحاسب الآلي في المملكة، ويتم تدقيق القوائم المالية من قبل مراجع حسابات خارجي مرخص له بمزاولة المهنة، وقد أصدر المراجع الخارجي تقريرًا غير متحفظ لا يوجد فيه ما يشير إلى أن الدفاتر والسجلات ممسوقة خارج المملكة مما يثبت أن الدفاتر والسجلات ممسوقة في المملكة، وتم إعداد الإفراجات الضريبية لعامي الاستئناف استنادًا إلى القوائم المالية المدققة، وقُدمت للمصلحة خلال المواعيد المنصوص عليها نظامًا.

وأضاف المكلف أنه بعد تقديم الإفراجات الضريبية قامت المصلحة بإجراء الفحص الميداني، اطلع من خلاله فريق الفحص الميداني على الدفاتر المعدة باللغة العربية، واطلع أيضًا على عينة من القيود المحاسبية للتحقق من صحة النظام المحاسبي للحاسب الآلي كما اختار فريق الفحص الميداني بعض بنود الإيرادات والمصاريف (الإيرادات، المشتريات الخارجية، الرواتب والأجور، مقاولي الباطن الخدمات الهندسية والفنية...الخ) وطلب تقديم المستندات المؤيدة لها، وقد قدمت الشركة المستندات المطلوبة، كما قام



فريق الفحص الميداني كذلك بزيارة القسم المالي والإداري بالشركة والتعرف على نظام الإدخال في الحاسب الآلي وطريقة القيد ولم يصدر من فريق الفحص الميداني أي تساؤلات بشأن البنود التي تم فحصها وتدقيقها.

وقد أجرت المصلحة ربطاً تقديرياً أهدرت بموجبه الحسابات ، واعترضت الشركة على الربوط الضريبية وتم رفع الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية، وقدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية صور الدفاتر باللغة العربية إضافة إلى شهادة المراجع الخارجي للحسابات فيما يتعلق بالحركة في حساب المخزون ، وكذلك المستندات ذات العلاقة، ولم تأخذ اللجنة الابتدائية في الاعتبار المعلومات والمستندات والإيضاحات المقدمة خلال جلسة مناقشة الاعتراض ، كما رفضت اللجنة الابتدائية اعتراض الشركة على أساس أنه اتضح من الفحص الميداني أن الشركة تقوم بعمل نسخة الكترونية لجميع المستندات المطبوعة ، ويتم إرسالها إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيد والتسجيل في الدفاتر ، وذلك بالمخالفة للمادة (56) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن ما توصلت إليه اللجنة الابتدائية بأن الدفاتر والسجلات المحاسبية ليست ممسوقة في المملكة لا يقوم على حقائق ويتعارض مع ما قدم من أدلة وبراهين واضحة خلال جلسة مناقشة الاعتراض ، أما ما ذكرته اللجنة الابتدائية في قرارها من أن القيود المحاسبية يتم إعدادها في الإدارة الإقليمية في دبي، فيرد عليه أنه بعد انتهاء العام المالي 2005م قامت الشركة بتركيب برنامج محاسبي جديد ، ونظراً لمتطلبات تطبيق البرنامج المحاسبي الجديد فقد تم نقل بيانات الشركة إلى النظام الجديد، وخلال عملية الفحص الميداني كان النظام المحاسبي الجديد هو المعمول به ، وقد واجه موظفو الشركة بعض المشاكل عند استخراج المعلومات من النظام الجديد، بناءً عليه طلبت الشركة المساعدة من الإدارة الإقليمية في دبي والتي تستخدم نفس النظام المحاسبي منذ فترة طويلة وتمتلك الخبرات الفنية اللازمة للعمل على هذا النظام وهي على معرفة تامة بكيفية استخراج التفاصيل والمعلومات المطلوبة من النظام الجديد، نتيجة لذلك فقد التبس الأمر على المصلحة وافترضت أن القيود المحاسبية على الحاسب الآلي تتم في الإدارة الإقليمية بدبي، عليه فإن طلب المساعدة والعون من الإدارة الإقليمية في دبي لاستخراج التفاصيل المطلوبة من النظام المحاسبي في المملكة لا يعني أن الشركة لم تمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية في المملكة، ومن ثم فإن ما أوردته اللجنة الابتدائية في قرارها لا يقوم على حقائق موضوعية ، حيث إن الشركة تحتفظ بدفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام و دفتر الجرد إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق، وهذه الدفاتر والسجلات ممسوقة في المملكة باللغة العربية، كما تحتفظ الشركة بالمستندات التي تثبت صحة القيود والبيانات والإيضاحات التي تفسرها، ويتم مسح المستندات ضوئياً وتحميلها في النظام المحاسبي لأغراض الحفظ والأرشفة فقط، ومن ثم التزمت الشركة التزاماً كاملاً بمتطلبات المادة (56) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ولم يمنح النظام الضريبي المصلحة الحق في إهدار الحسابات حتى وإن تم إرسال النسخة الالكترونية إلى أي مكان في العالم، كما أن معالجة أي مخالفة لنظام الدفاتر التجارية تتم طبقاً لأحكام نظام الدفاتر التجارية، ووفقاً لذلك ليس للمصلحة الحق



في إهدار الحسابات في حال وجود أي مخالفة لنظام الدفاتر التجارية، إذ يتعين على المصلحة إخطار وزارة التجارة لغرض الغرامة اللازمة على الجهة المخالفة طبقاً للمادة (12) من نظام الدفاتر التجارية.

وأضاف المكلف أنه يتعين على المكلف طبقاً للمادة (56) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الالتزام بالمتطلبات التالية:

1- الاحتفاظ بدفتر اليومية العامة، دفتر الأستاذ العام، دفتر الجرد، إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق، وتكون هذه الدفاتر والسجلات ممسوكة في المملكة باللغة العربية، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تفسرها، ويجوز للمكلف تكليف جهة مهنية متخصصة للقيام بذلك.

2- في حالة مسك المكلف لحساباته عن طريق الحاسب الآلي، يجب أن يكون مقر الحاسب الآلي في المملكة. كما هو مبين أعلاه تحتفظ الشركة بالدفاتر المحاسبية الضرورية ونظام الحاسب الآلي في المملكة والتي اطلعت عليها المصلحة بالكامل خلال الفحص الميداني، عليه فإن الشركة التزمت التزاماً كاملاً بمتطلبات المادة (56) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم إهدار حساباته لعامي 2005م و2006م إجراء ربط ضريبي على أساس الإقرارات الضريبية والقوائم المالية المدققة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تبين من الفحص الميداني لدفاتر وسجلات المكلف أنه يقوم بعمل نسخة الكترونية من جميع المستندات وترسل إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيد والتسجيل في الدفاتر، ولا يستطيع الفرع في المملكة من التصرف في النظام المحاسبي أو القيد أو التعديل إلا عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي، وهذا مخالف للمادة (56) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي.

وأضافت المصلحة أنه على الرغم من حضور محاسب من الإدارة المركزية بدبي، لم يتمكن فريق الفحص الميداني عند فحص حسابات المخزون من مطابقة رصيد المخزون المقيّد بالدفاتر مع المصرح به في الإقرار الضريبي وذلك لغرض حصر إجمالي القيود المدينة التي تمثل الزيادة، وحصر إجمالي القيود الدائنة التي تمثل النقص، للوصول إلى مطابقتها لأرصدة الحسابات، وقد أقر ممثلو المكلف أثناء الفحص الميداني أن سبب عدم توفر الطلبات هو مسك الحسابات عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي وبناءً على ما تقدم وحيث إن العبرة بمكان مسك الدفاتر وليست بالمستخرج من الحاسب الآلي، حيث يمكن مسك الدفاتر في أي مكان في العالم وفي نفس الوقت يمكن طباعتها في مكان آخر، لذا تم محاسبة المكلف على أساس تقديري استناداً إلى الفقرة (3/ب) من



المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي أعطت المصلحة الحق في إهدار الحسابات في حال عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة.

وقد عرف النظام الضريبي في المادة (الأولى) منه الدفاتر التجارية بأنها مجموعة الدفاتر التجارية التي يحتفظ بها المكلف والتي يجب أن تسجل بها جميع المعاملات التجارية والموصوفة بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/61) والتاريخ 1409/12/17هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ذي الرقم (699) والتاريخ 1410/7/29هـ والمعدلة بالقرار الوزاري ذي الرقم (1110) والتاريخ 1410/12/24هـ، وأي تعديلات لاحقة له. وعليه تتمسك المصلحة بصحة ونظامية إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إهدار حساباته للعامين 2005م و2006م وإجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة والقوائم المالية المدققة، في حين ترى المصلحة محاسبة المكلف بالأسلوب التقديري، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أن (شركة أ) شركة ذات مسئولية محدودة، تم تسجيلها بالمملكة بموجب السجل التجاري الصادر من مدينة الرياض رقم بتاريخ 1423/8/3هـ الموافق 2002/10/10م، يتمثل نشاط الشركة في تركيب وصيانة شبكات الهاتف والخدمات التقنية بموجب ترخيص الهيئة العامة للاستثمار رقم بتاريخ 1423/4/21هـ الموافق 2002/7/2م).

وباطلاع اللجنة على محاضر الفحص الميداني اتضح أن المكلف يمسك دفاتره خارج المملكة، ويؤيد ذلك إقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني المؤرخ في 1425/8/20هـ بما نصه (إن الشركة تقوم بعمل نسخة إلكترونية من المستندات لجميع أعمال الشركة، ويتم إرسالها إلى الإدارة الإقليمية في دبي للقيد والتسجيل في الدفاتر، مع الاحتفاظ بأصول المستندات، ولا تستطيع الشركة التصرف في النظام المحاسبي أو القيد أو التعديل إلا عن طريق الإدارة الإقليمية في دبي).

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل تنص 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)، كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللدخول من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في موعده النظامي....

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من المادة (السابعة والخمسين) من هذه اللائحة التي تنص على أنه "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 لم يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة.

د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية".

كما تبين أن الفقرة (2) من المادة (56) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (2- يجوز للمكلف مسك حساباته عن طريق الحاسب الآلي وفقاً للضوابط الآتية:

أ- أن يكون مقر الحاسب الآلي بالمملكة، وبالنسبة للمكلف الذي يعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة يجوز أن يكون مقر الحاسب الآلي المركزي في الخارج على أن يزود فرع المملكة بوحدة طرفية محلية يمكن عن طريقها الحصول على جميع البيانات والقيود المتعلقة بحسابات المنشأة الدائمة في المملكة).

وحيث إن المادة (56) من اللائحة التنفيذية للنظام أجازت للمكلف الذي يعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة أن يكون مقر الحاسب الآلي خارج المملكة، على أن يزود فرع الشركة في المملكة بوحدة طرفية محلية يمكن عن طريقها الحصول على جميع البيانات والقيود المتعلقة بحسابات المنشأة الدائمة في المملكة، وحيث إن المكلف شركة مقيمة مسجلة في المملكة، وليس منشأة دائمة، وبناءً على النصوص النظامية المذكورة أعلاه، فإن اللجنة ترى أحقية المصلحة في إجراء ربط تقديري، وذلك لعدم مسك المكلف الدفاتر التجارية داخل المملكة بالمخالفة للمادة (56) من اللائحة التنفيذية للنظام، مما يجعله في هذه الحالة في حكم من لا توجد لديه دفاتر تجارية، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين 2005م و2006م وإجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة والقوائم المالية المدققة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية التي نتجت عن إهدار الحسابات لعامي 2005م و2006م على أساس أن التسجيل والقيود في الدفاتر يتم في الإدارة الإقليمية في دبي ، الأمر الذي استوجب تحديد نتائج الشركة محاسبياً خارج المملكة، وهو افتراض خاطئ لأنه شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة، وتمسك دفاترها وسجلاتها المحاسبية في المملكة وليس في دبي ، علاوة على ذلك فإن القوائم المالية تم تدقيقها في المملكة من قبل مراجع حسابات خارجي مرخص له بمزاولة المهنة ، عليه فإن فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية إجراء غير صحيح ويجب إلغاؤه ويتعارض مع ما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل، إضافة إلى ذلك فإنه ليس منطقياً تقدير أرباح عندما تكون هناك دفاتر وسجلات محاسبية ممسوقة في المملكة.

وأضاف المكلف أنه طبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تطبق أحكام ضريبة الاستقطاع على كل مبلغ يتم دفعه من قبل مقيم لغير مقيم من مصدر في المملكة، ونصت المادة رقم (68) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع"، كما نصت المادة رقم (63) من اللائحة التنفيذية على أنه (يقصد بالأرباح الموزعة أي توزيع من شركة مقيمة إلى شركة غير مقيمة، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة).

وبما أن قائمة التدفقات النقدية لا تظهر توزيعات أرباح خلال عامي 2005م و2006م، وحيث إن الشركة لم تقم بدفع أي توزيعات أرباح خلال عامي الاستئناف، لذا فإن فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية لا يوجد ما يسندها من نظام ضريبة الدخل، وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1431/5/21هـ ورد فيها أنه طبقاً للقوائم المالية يوجد حساب جاري للمركز الرئيس ، وفي ظل تحقق ربح نتيجة محاسبة الشركة على أساس تقديري ووجود حساب جاري المركز الرئيس وسيطرة الإدارة الإقليمية بدبي سيطرة تامة على الحسابات ، فإن هناك تحويلات ليس بالضرورة أن تكون في صورة أرباح ، وإنما قد تكون ضمن مبالغ الأعمال المحققة ومن ثم يتوجب فرض ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة (68) من النظام الضريبي ، ولا يتعارض كون الشركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة مع وجوب فرض ضريبة الاستقطاع لأن مبدأ فرض ضريبة الاستقطاع تجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف، ممن دفع مبلغ ما لغير مقيم من مصدر في المملكة.



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للعامين 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: كما نصت الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة 5%...).

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات، وبما أن المصلحة قامت بإجراء الفحص الميداني لحسابات المكلف ومن ثم إهدارها وحساب ربح تقديري لعامي الاستئناف، وحيث إن المصلحة لم تثبت مستنديًا حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها، وحيث إن الأحكام تبنى على اليقين، لذا ترى اللجنة أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم تحقق عملية الدفع، ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للعامين 2005م و2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: المواد المستوردة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في حساب فروقات مواد وفرض ضرائب عليها على أساس أرباح تقديرية بواقع 20%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في حساب أرباح تقديرية بواقع 20% على الفرق بين المواد المستوردة طبقًا للسجلات المحاسبية للشركة والواردات طبقًا لسجلات مصلحة الجمارك، ولم تورد اللجنة الابتدائية الأسس التي اتبعتها لتأييد إجراء المصلحة، وقد تم الإيضاح خلال جلسة مناقشة الاعتراض بأنه ليس هناك فرق بين الواردات طبقًا لسجلات مصلحة الجمارك وبين المواد المستوردة طبقًا للسجلات المحاسبية للشركة، وتم تقديم تسوية خلال مناقشة الاعتراض اتضح منها أن المواد المستوردة طبقًا للسجلات المحاسبية للشركة تتطابق مع التأكيد المقدم من مصلحة الجمارك لهذه المواد، كما تم تقديم المستندات المؤيدة للتسوية أعلاه إلى اللجنة الابتدائية، إلا أنها تجاهلت ما قدم من مستندات وقضت بتأييد إجراء



المصلحة بشأن حساب ضريبة أرباح تقديرية بواقع 20% على الفرق في المواد المستوردة طبقاً لسجلات مصلحة الجمارك والسجلات المحاسبية للشركة وفرض ضريبة عليها.

وأضاف المكلف أن الدورة المحاسبية عند القيام بشراء مواد مستوردة تتم كالتالي:

- يتم عند استلام الفاتورة التجارية قيد تكلفة المواد لحساب المخزون (مدين) وعلى حساب الدائنين (دائن).
- يتم تحويل المواد إلى تكلفة المبيعات عند استلام شهادة القبول الابتدائي من العميل، وفي هذه الحالة يتم قيد التكلفة على حساب المخزون (دائن) ولحساب تكلفة المبيعات (مدين).

ويتضح مما ذكر أعلاه أن شراء المواد المستوردة يسجل في حساب المخزون فوراً عند استلام الفاتورة من المورد، وعليه فإنه ليس هناك فرق بين المواد المستوردة طبقاً لسجلات مصلحة الجمارك والمواد المستوردة طبقاً لسجلات الشركة، علاوة على ذلك قدمت الشركة شهادة المراجع الخارجي للحسابات فيما يتعلق بالحركة في حساب المخزون التي تؤكد صحة أرصدة المخزون الواردة في إقرارات الشركة.

وبناءً عليه، فإن قيام المصلحة بحساب أرباح تقديرية بواقع 20% على الفرق بين قيمة المواد المستوردة طبقاً لسجلات مصلحة الجمارك وبين المواد المستوردة طبقاً للسجلات والدفاتر المحاسبية وفرض ضريبة عليها ليس صحيحاً، ومن ثم يطلب المكلف إلغاء قرار اللجنة الابتدائية وعدم حساب أرباح تقديرية على فرق المواد.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يستطع إثبات حركة المخزون عند إجراء الفحص الميداني، وبمقارنة المواد المستوردة طبقاً لما أقر به في محضر الفحص الميداني مع ما ورد من مصلحة الجمارك بالخطاب رقم (51/30354) بتاريخ 1428/7/2 هـ ظهر فروقات في الاستيراد لم تصرح بها الشركة ولم يثبت دخولها في مخازن الشركة وكانت نتائج المقارنة كما يلي:

العام	الاستيراد طبقاً لبيانات الشركة	الاستيراد طبقاً لبيانات الجمارك	الفرق
2005م	122,486,987	159,497,479	37,010,492
2006م	234,780,578	296,178,914	61,398,336

وفي حال عدم تصريح المكلف عن فرق المواد، وفي ظل وجود أجهزة ومعدات للمكلف يتم بيعها وتداولها في أسواق المملكة، فهذا يُعطي قرينة على إمكانية توريد المكلف فرق المواد للسوق أو مزاولة المكلف لعمليات البيع، وعليه قامت المصلحة بحساب ربح تقديري بواقع 20% من الفرق وإخضاعه للضريبة.



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ربح تقديري على فرق المواد المستوردة للعامين 2005م و2006م بدرجة عدم وجود فرق خاضع للضريبة، في حين ترى المصلحة حساب ربح تقديري بواقع 20% من الفرق بين المواد المستوردة طبقاً لما أقر به المكلف في محضر الفحص الميداني وبين الواردات طبقاً لبيان مصلحة الجمارك وإخضاع الفرق للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما فيها القوائم المالية ومحاضر الفحص الميداني وبيان الواردات المستخرج من مركز المعلومات بمصلحة الجمارك، اتضح للجنة أن المشتريات الخارجية طبقاً لإقرار ممثلي المكلف في محضر الفحص الميداني والواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك كما يلي:

العام	المواد المستوردة طبقاً لمحضر الفحص الميداني	الواردات طبقاً لبيانات مصلحة الجمارك	الفرق
2005م	122,486,987	159,497,479	37,010,492
2006م	234,780,578	296,178,914	61,398,336

وحيث تبين من واقع البيانات المقدمة من طرف ثالث محايد وهو مصلحة الجمارك أن المشتريات الخارجية وفقاً لإقرار المكلف أقل من الواردات وفقاً لبيانات الجمارك، وهذا يعني عدم تسجيل المكلف كامل ما استورده من خارج المملكة، ومن ثم لم يفصح في قوائمه المالية عن أحداث مالية ذات أهمية نسبية تؤثر بشكل مباشر على إيراداته، مما يعد مخالفة لإحدى قواعد وأسس المحاسبة المالية والتي تقضي بأنه يجب أن يتم قياس جميع الأحداث المالية للوحدة المحاسبية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، لذا ترى اللجنة أن هذا الفرق عبارة عن إيرادات لم يصرح عنها المكلف، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب أرباح تقديرية على فرق المواد المستوردة البالغ (37,010,492) ريالاً و(61,398,336) ريالاً لعامي 2005م و2006م على التوالي، وطلبه عدم إخضاع الفرق للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة المستحقة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المنشور الدوري رقم (3) لسنة 1379هـ ينص 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 الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ مثل الالتباس في تعيين ما يعتبر وما لا يعتبر من المزايا الملحقة بالراتب الخاضع للضريبة والالتباس فيما يجوز وما لا يجوز حسمه ضمن المصروفات أو الاستهلاكات أو الاحتياطات وذلك لأن باب البحث في ذلك يظل مفتوحًا وقد يمضي بعض الوقت إلى أن يستقر الرأي على وضع سليم فلا يدخل هذا الوقت في حساب التأخير الموجب للغرامة لأن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث).

وحيث قُدمت الإقرارات الضريبية خلال المواعيد النظامية، وسددت الشركة الضريبة المستحقة طبقًا لنظام الضريبة الجديد، وحيث يوجد خلاف فني حول إهدار الحسابات وضريبة الاستقطاع، عليه فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة ليس مبررًا ومنطقيًا، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وضريبة الاستقطاع للعامين 2005م و2006م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وضريبة الاستقطاع مستحقة بموجب التعليمات النظامية، أما فرق الضريبة الناتج عن حساب أرباح تقديرية على فرق المواد المستوردة، فإن المصلحة لم تخضع فرق الضريبة لغرامة التأخير.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وضريبة الاستقطاع للعامين 2005م و2006م، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن إهدار الحسابات تحكمه نصوص نظامية واضحة تمت الإشارة إليها في البند الأول من هذا القرار، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ذلك بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءًا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم



فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات للعامين 2005م و2006م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص الغرامة على ضريبة الاستقطاع، وحيث إن هذه اللجنة أيدت استئناف المكلف في البند الثاني من القرار، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (23) لعام 1431هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إهدار حساباته للعامين 2005م و2006م وإجراء الربط على أساس الإقرارات الضريبية المقدمة والقوائم المالية المدققة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للعامين 2005م و2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب أرباح تقديرية على فرق المواد المستوردة البالغ (37,010,492) ريالاً و (61,398,336) ريالاً لعامي 2005م و2006م على التوالي، وطلبه عدم إخضاع الفرق للضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن إهدار الحسابات وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن ضريبة الاستقطاع لسقوط أصلها 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،



رقم القرار: 1490

سنة القرار: 1436

المفتاح	صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.
الموضوع	سحب المكلف للاعتراض.
المبدأ	تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منه، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/4/20هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (25) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2001م حتى 2003م.

وحيث تلقت اللجنة خطاباً من المكلف برقم (2013/344) بتاريخ 1434/8/20هـ والمقيد لدى هذه اللجنة برقم (199) بتاريخ 1434/8/22هـ تضمن الإفادة بأن الشركة ترغب في سحب الاستئناف المقدم منها.

عليه ترى اللجنة انتهاء الخلاف بين الطرفين لسحب المكلف استئنافه على الربط الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي

أولاً: انتهاء الخلاف بين (أ) ومصلحة الزكاة والدخل لسحب المكلف استئنافه على الربط الزكوي للأعوام من 2001م حتى 2003م.

ثانياً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1491

سنة القرار: 1436

المفتاح

أرباح / ضريبة استقطاع / عمولة / غرامة / هدر - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح تقديرية / ضريبة جهات غير مقيمة / عمولة مقبوضة / غرامة عدم سداد ضريبة / هدر حسابات.

المبدأ

- 1- يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.
- 2- العبرة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ويترتب على ذلك أن مجرد قيد إثبات الحدث المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن وجود قيود تسوية مع المركز الرئيس تتحقق به واقعة الدفع ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع.
- 3- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/4/20هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (8) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على الشركة للعام المنتهي في 2008/9/30م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/6/16هـ 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 الأولى بالرياض المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (8) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (33/1/25) بتاريخ 1433/3/13هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (86) بتاريخ 1433/4/17هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (111)

بتاريخ 1433/5/11هـ كما قدم المكلف ضمناً بنكياً صادرًا من (ب) برقم ز. بتاريخ 1433/5/8هـ الموافق 2012/3/31م بمبلغ (1,992,952) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إهدار الحسابات والربط التقديري بنسبة ربح 20%.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم الأخذ بالحسابات واللجوء إلى الربط التقديري. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في عدم الأخذ بالقوائم المالية المدققة، متبينة في ذلك ما ورد في وجهه نظر المصلحة، ودون إبداء أي حثيات لقرارها غير ما ورد بمذكرة المصلحة من عدم التزام الشركة بضوابط القيد في الدفاتر وعدم تطابق الإقرار الضريبي مع المقيّد في دفاتر الشركة ودون التعمق في بحث أو دراسة أثر عدم التطابق على نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة التي هي الهدف الرئيس من إمساك دفاتر وإعداد قوائم مالية، والمكلف على عكس ما ورد بالقرار الابتدائي قد التزم بضوابط القيد المتعارف عليها وهي تسجيل الأحداث المالية طبقاً لتاريخ حدوثها، أي أن الأصل في القيد بالدفاتر هو التسلسل التاريخي للأحداث المالية، أما بشأن عدم تطابق الإقرار أو القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات، فإن الشركة ترى أن القوائم المالية ومن بعدها الإقرار هي ملخص للعمليات التي تمت بالدفاتر والسجلات ولا بد أن تعكس ما حدث بالدفاتر خاصة ما يتعلق بحسابات النتيجة أو قائمة الدخل التي تظهر نتيجة عمل الشركة من ربح أو خسارة، وأن ما قامت به الشركة لا يرقى أبداً أن يكون سبباً يوجب إهدار الحسابات التي لا تمثل الإيرادات فيها إلا مجرد رقم (واحد)، حيث لا يمكن قياس موقف الشركة أو نتيجة أعمالها بموجبه منفرداً، ويعتقد المكلف أن ما حدث أشبه بإعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة، إذا لا بد من ترصيد الحسابات قبل إعداد القوائم المالية، وهذه الأرصدة إما أن تقفل في حسابات النتيجة أو ترحل كأرصدة افتتاحية في العام القادم، ومن ثم فإن القوائم المالية قد عكست أرصدة الحسابات وأظهرت قائمة الدخل نتيجة عمليات الشركة، طبقاً لما تم قيده بالدفاتر دون



التصريح عن المواد إيرادًا ومصرفًا لانعدام الأثر، ومما يعزز ذلك أن السجل التجاري للشركة رقم (.....) قد حدد حصريًا نشاط الشركة الذي لم يكن بينها نشاط الاستيراد، وذكر أن عقد الشركة مع (ج) هو التوريد والتركيب والصيانة وقد تم التصريح عن كامل قيمة العقد بالدفاتر حسب التسلسل التاريخي للحدث المالي،

وأن حركة حساب النتيجة المدينة والدائنة قد انعكست في رقم (واحد) فقط هو الربح والخسارة، وخلاصة ما تقدم أن الشركة لم تخالف المادة (63) من النظام أو المادة (16) من اللائحة التنفيذية ومن ثم لا مجال لتطبيقهما، حيث إن الشركة لديها دفاتر وسجلات طبقًا للنظام وقد اطلع عليها فريق الفحص كما هو مثبت بمحضر الأعمال، كما أن المادة رقم (63) من النظام معنية بمكافحة التجنب أو التهرب الضريبي وقد ورد في الفقرة (ب) من تلك المادة أن اللجوء للتقدير الضريبي مرتبط بعدم تقديم المكلف للإقرار في الموعد النظامي أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، وهذا لا ينطبق على الشركة، وهذا أيضًا ما أكدت عليه المادة (16) من اللائحة التنفيذية حيث تم حصر اللجوء للضريبة التقديرية على عدم تقديم الإقرار وعدم إمساك دفاتر نظامية وعدم تمكن المكلف من إثبات صحة المعلومات، أما فيما يتعلق بما ورد بالقرار عن الدفعة المقدمة نقلًا عن وجهة نظر المصلحة إذ لم يرد بالقرار أي حثيات، فإن الشركة ترى أن حساب الإيرادات والمصروفات أو قائمة الدخل هي التي تعبر عن نتيجة أعمال الشركة، في حين أن المصلحة ومن ورائها اللجنة الابتدائية ذهبت تبحث عن سبب آخر متمثلًا في الشركة، وأن المسألة في غاية البساطة فالقيد يتم بالدفاتر كما تم شرحه لفريق الفحص وورد في محضر الأعمال كما يلي :

عند استلام دفعة نقدية من العميل تحت حساب العملية يتم عمل القيد المحاسبي.

من ح/البنك إلى ح/الدفعة المقدمة

وعندما يتم إنجاز أي عمل عن العقد يتم إجراء القيد

من ح/الدفعة المقدمة إلى ح/الإيرادات

وإذا ما تم ترصيد حساب الدفعة المقدمة فإن رصيده سيكون دائمًا بالطبع بقيمة ما تبقى ولم ينفذ من أمر العمل ويظهر ضمن خصوم الميزانية، وهذا الرصيد ليس له علاقة بالإيرادات التي نفذت وتم التصريح عنها، بقدر ما هو تعبير عن الأعمال التي لم تنفذ من أمر العمل، ونستطيع أن نفهم أن هذا الرصيد يخضع للزكاة إذا كان المكلف خاضعًا للزكاة وحال عليه الحال، أما كمقياس للإيرادات فغير مقبول محاسبيا ومن ثم فإن الحركة المدينة لهذا الحساب تمثل جزء من إجمالي الإيرادات، وبالنسبة لحساب المركز الرئيس، فإن الشركة قد صرحت بالدفاتر عن رصيد الحساب بالكامل وهو يمثل قيمة المواد كاملة البالغة (11,138,601) ريال، ولأن إعداد القوائم المالية لم يشمل قيمة المواد فقد تأثر حساب المركز الرئيس بذلك ومن ثم عدم تطابق الدفاتر مع القوائم المالية والإقرار نتيجة لاستبعاد المواد إيرادًا ومصرفًا في القوائم المالية والإقرار .



وأضاف المكلف أن المصلحة أخضعت إيرادات الشركة إلى نسبة ربح 20% بالرغم من اعتراض الشركة على هذه النسبة بشكل واضح، من خلال مذكرة الاعتراض التي قدمت إلى اللجنة الابتدائية وبالرغم من أن القرار نفسه قد أشار عند بحث نقاط الاعتراض إلى أن نقطة الاعتراض الأولى (هي عدم الأخذ بالحسابات المدققة واللجوء إلى الربط التقديري إضافة إلى النسبة المعتمدة في تقدير الربح التقديري المطبق على حد رأي اللجنة)، إلا أن رأي اللجنة لم يرد به أي بحث لهذه النقطة ولم يرد بشأنها أي قرار حيث ورد رأي اللجنة نصًا كما يلي "بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين ومحضر الفحص الميداني اتضح عدم التزام الشركة بضوابط القيد في الدفاتر وعدم تطابق الإقرار الضريبي مع المقيد في دفاتر وسجلات المكلف، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة".

ودون الإخلال بوجهه نظر الشركة في عدم قبول الحسابات، وحيث إن العقد الذي تنفذه الشركة لصالح (ج) هو عقد توريد وتركيب وصيانة أي توريد مواد وأعمال أخرى مصاحبة لأعمال التوريد وأن تكلفة أعمال التركيب أو الصيانة أكثر من تكلفة الاستشارات الفنية مثلاً، فكثيراً ما تحتاج قطع غيار وخلافه، ولذلك ترى الشركة ملائمة محاسبتها بنسبة صافي أرباح (10%) حيث إنها أقرب إلى الأعمال المدنية والإنشائية والمقاولات التي تخضع لنسبة صافي أرباح (10%) فقط طبقاً للمادة (16) من اللائحة التنفيذية.

وقد المكلف مذكرة إضافية مؤرخة في 1435/6/15هـ أكد فيها على وجهة نظره المبينة في المذكرة المقدمة للجنة الابتدائية والمذكرة المقدمة للجنة الاستئنافية.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1435/6/16هـ تضمنت الإفادة بأنه تم فحص حسابات الشركة ميدانياً وقد اتضح للمصلحة كما جاء في محضر أعمال الفحص الميداني وجود خلل في القيد بالدفاتر وكما هو مفصل في وجهة نظر المصلحة الواردة في القرار الابتدائي المذكور والتي تنص على أنه تم فحص حسابات الشركة ميدانياً، وقد اتضح للمصلحة كما جاء في محضر أعمال الفحص الميداني وجود خلل في القيد بالدفاتر وذلك في البنود التالية:

أ- الإيرادات والتكاليف:

تبين أن رصيد إيرادات الشركة بالدفاتر كما في أرقام الحسابات (400001 و 400002 و 400501 و 400502 و 400503) بمبلغ (49,432,635) ريال بينما ظهر رصيد الإيرادات بالإقرار الضريبي بمبلغ (22,655,655) ريال بفرق (26,776,981) ريال (ص2 من المحضر) وقد علق الحاضرون على هذا الفرق بأن نشاط الشركة هو توريد مواد وتقديم خدمات، ويتم إثبات المواد كإيراد في الدفاتر وفي نفس الوقت تم عكسها كتكاليف لأن النظام الضريبي قد أعفى المواد من الضريبة ومن جانب آخر فإن إجمالي التكاليف المقيدة بالدفاتر لا تتطابق مع إجمالي التكاليف الظاهر في الإقرار بفرق (26,776,981) ريال بسبب هذا التعليل وسيرد في آخر هذه الفقرة التعريف بإجمالي دخل الشركة طبقاً للنظام.



ب- الدفعات المقدمة:

تبين أن رصيد الدفعات المقدمة بالدفاتر كما في الحساب رقم (240000) ورقم (240002) بمبلغ (5,583,353) ريال بينما الظاهر في قائمة المركز المالي والإقرار الضريبي (3,016,974) ريال بفرق (2,566,376) ريال وقد علق الحاضرون على هذا الفرق بأنه يمثل قيمة الحسم الذي تم منحه لمصرف (ك) بمناسبة حصول الشركة على حسم من، وتم إشعار البنك بهذا الحسم بتاريخ 2008/10/22م أي بعد انتهاء السنة المالية، ولذلك رأى المراجع القانوني عكس ذلك في القوائم المالية عن الفترة المنتهية في 2008/9/30م ومما يؤكد ذلك انعكاس هذا التخفيض في الدفاتر في السنة التالية المبتدئة في 2008/10/1م وقد تأكد الفريق من أن حسابات الدفعات المقدمة في دفاتر الشركة سواء النسخة العربية أو الانجليزية لم يتأثر بذلك التخفيض، وقد يتبادر إلى الذهن أن حساب الدفعات المقدمة غير مؤثرة تأثيراً مباشراً على قائمة الدخل ومن ثم لا يعتبر عدم تطابق رصيده بين الدفاتر وبين الإقرار الضريبي أمر جوهري، ويرد على ذلك بأن طبيعة عمل الشركة مع مصرف (ك) تتم عن طريق الدفعات المقدمة، فبعد تقديم الشركة مرحلة معينة من العمل تفوتر البنك بنسبة معينة من إجمالي قيمة العقد وتسجل الدفاتر من :

ح/البنك إلى ح/الدفعات

وعند تحقيق العمل للشركة ولمقابلة الإيرادات بالتكاليف، تقوم الشركة بعمل القيد التالي:

من ح/الدفعات المقدمة إلى ح/الإيرادات.

وعليه يعتبر توسيط حساب الدفعات المقدمة من الحسابات المهمة، وفي هذه الحالة فقد تم تخفيض حساب الدفعات المقدمة ولا نعلم هل تم تخفيضه للإيرادات ولم تظهر في دفاتر الشركة وعليه لابد من تطابق رصيد هذا الحساب مع المقيّد بالدفاتر.

ج- المركز الرئيس:

كما جاء في محضر أعمال الفحص ص (6) فقد تبين أن رصيد حساب المركز الرئيسي في الدفاتر بنسختها الإنجليزية والعربية مبلغ (11,138,601) ريال، بينما الظاهر في قائمة المركز المالي والإقرار الضريبي بمبلغ (5,012,866) ريال بفرق (6,125,735) ريال وسؤال الحاضرين عن طبيعة هذا الفرق أماد الحاضرون بأن هذا الفرق هو تعديل مراجع الحسابات الخارجي وهي عبارة عن مواد على خلفية أن القوائم المالية عكست فقط الخدمات، ولم تعكس الدفاتر هذا التعديل من مراجع الحسابات.

وبما يتضح معه عدم التزام الشركة بضوابط القيد في الدفاتر وعدم تطابق البيانات المالية الواردة في الإقرار الضريبي مع المقيّد في دفاتر المكلف وسجلاته، وهو ما جعل المصلحة تقوم بإجراء الربط بالأسلوب التقديري وذلك تطبيقاً للمادة (63/ب) من نظام ضريبة الدخل، وفيما يخص نسبة الربح التقديري التي احتسبتها المصلحة بواقع 20% فقد اتضح أن طبيعة



نشاط الشركة هو تقديم خدمات فنية واستشارية لذلك تم تطبيق نسبة الأرباح التقديرية بواقع 20% استناداً للمادة (16)- (3-4) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف الربط بموجب قوائمه المالية وعدم إهدار حساباته وإجراء الربط بالأسلوب التقديري وكذلك النظر في النسبة التقديرية منبهاً بأن اللجنة الابتدائية لم تنظر في اعتراضه على النسبة التقديرية، و يطالب في حال تم الإصرار على الربط التقديري بأن يؤخذ في الاعتبار بأن طبيعة العقد الذي تنفذه الشركة أقرب ما يكون إلى الأعمال المدنية الإنشائية والمقاولات، ويرى ملائمة محاسبته على أساس أرباح تقديرية بواقع 10% بدلاً من 20%، في حين ترى المصلحة عدم قبول الحسابات ومحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري وبنسبة 20% كأرباح تقديرية للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الأمر يستلزم معرفة ما إذا كانت الأسباب التي اعتبرتها المصلحة مبرراً لإهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بأسلوب تقديري متفقة مع أحكام نظام ضريبة الدخل أم أنه اجتهد ليس له ما يدعمه من النظام، وهل الأسباب التي ساقتها المصلحة تعد من الأسباب المقبولة أم لا؟

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (8) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً جميع الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاولة النشاط، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفي) ونصت الفقرتان (أ)، (ب) من البند (6) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية على أنه (يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف (مليون) ريال خصوصاً ما يلي:

أ- أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها.

ب- أن الإقرار أُعِدَّ وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي.

كما تبين أن الفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته)، كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين



بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللدخول من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

- أ- عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في موعده النظامي
- ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.
- ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (3) من المادة (57) من هذه اللائحة.
- د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار، 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.

ونصت المادة (10) من النظام على أن الدخول المعفاة من الضريبة هي:

- أ- المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة، ب- الكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط.
- وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما فيها القوائم المالية والإقرارات الضريبية للعام المالي المنتهي في 2008/9/30م وإطلاعها على محضر أعمال الفحص الميداني المؤرخ في 2009/11/19م اتضح للجنة أن المكلف وكما هو مبين في محضر أعمال الفحص الميداني، يقر بأن قوائمه المالية وإقراره الضريبي للعام المالي المنتهي في 2008/9/30م لم تشمل على قيمة المواد إيراداً ومصروفاً وأنه قام بهذا الإجراء تأسيساً على أن المواد معفاة من الضريبة وأن هذا الإجراء لم يؤثر في نتيجة الأعمال (صافي الربح) على اعتبار أنه استبعد قيمة المواد بنفس القيمة إيراداً ومصروفاً .

وترى اللجنة أن أساس حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه ويلزمه أن يقدم ما يؤيد تلك الإقرارات وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لحساب الوعاء، كما أنه يجوز للمصلحة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار حساب الوعاء الزكوي أو الضريبي على أساس تقديري، وهنا فإنه يترك خيار إثبات وعائه الزكوي أو الضريبي لتقدير المصلحة، والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى حساب وعاء زكوي أو ضريبي عادل سواء كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة



أو من خلال الفحص الميداني الذي تجريه المصلحة أو من خلال أي معلومات تستقيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لحساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث إن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً، وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنداً نظامياً للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر بالإضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية (التتبع) وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس، ومن حيث المنطق فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محلياً .

وحيث أنضح للجنة كما هو مثبت في محاضر أعمال الفحص الميداني أن نشاط المكلف يتمثل في تقديم خدمات صيانة وبرمجة واستشارات في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات، وأن عمله في المملكة اقتصر في هذه الفترة على عقده الموقع مع مصرف (ك) فقط وأن عقده يتمثل في التوريد والتركيب والصيانة، وأن فريق الفحص الميداني لاحظ أن رصيد إيرادات المكلف الظاهرة بالدفاتر ظهرت بمبلغ (49,432,635) ريال بينما ظهر رصيد الإيرادات بالإقرار الضريبي بمبلغ (22,665,655) ريال بفارق مقداره (26,776,981) ريال وأن الدفعات المقدمة ظهرت في الدفاتر بمبلغ (5,583,353) ريال بينما ظهرت في الإقرار والقوائم المالية بمبلغ (3,016,974) ريال بفارق مقداره (2,566,376) ريال ، وأن رصيد حساب المركز الرئيس ظهر في الدفاتر بمبلغ (11,138,601) ريال في حين ظهر في الإقرار والقوائم المالية بمبلغ (5,012,866) ريال بفارق مقداره (6,125,735) ريال وبما يعني وجود اختلاف في بعض البيانات المالية (الإيرادات، والدفعات المقدمة، المركز الرئيس) بين المقيّد في الدفاتر وبين الظاهر في الإقرار وبرر المكلف فرق الإيرادات بأن النشاط هو توريد مواد وتقديم خدمات وأنه قام بإثبات المواد كإيراد في الدفاتر وفي نفس الوقت تم عكسها كتكاليف وذلك لأن النظام الضريبي قد اعفي المواد من الضريبة فتم التصريح في الإقرار عن تقديم الخدمات كإيراد وبما يرى معه المكلف عدم وجود أثر على صافي الربح، ويتضح مما سبق ذكره أن بعض البيانات المالية الواردة في الإقرارات الضريبية والقوائم المالية للمكلف للعام المنتهي في 2008/9/30م وتحديداً الإيرادات و الدفعات المقدمة والمركز الرئيس لا تتطابق مع البيانات المالية الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يمسكها المكلف وبما يعني أن المكلف لم يلتزم بضوابط القيد المحاسبي المتعارف عليها وهي تسجيل الإحداث المالية طبقاً لتاريخ حدوثها وعكس ذلك في القوائم المالية والإقرارات الضريبية، وبناءً عليه ولأن المكلف لم يفصح عن جزء من إيراداته ومصروفاته (الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمواد) فإن اللجنة تطبيقاً للفقرة (ب) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل ترى تأييد المصلحة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري .



وبالنسبة لنسبة الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة بواقع 20% فترى اللجنة أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية حدد نسبة الأرباح التقديرية وربطها بطبيعة النشاط وحيث إن نشاط المكلف، كما هو مبين في محضر أعمال الفحص الميداني وطبقاً لإفادة المكلف يتمثل في تقديم خدمات صيانة وبرمجة واستشارات في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات وحيث إن هذه الخدمات يمكن معاملتها وتصنيفها ضمن الخدمات الفنية والاستشارية وحيث إن الفقرة (4) من المادة (16) من اللائحة حددت نسبة الأرباح التقديرية للخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 20% وددت الأعمال الأخرى بنسبة 15% فترى اللجنة أن النسبة التي احتسبتها المصلحة على المكلف تعد نظامية. وبناءً عليه وتمشيًا مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بمحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري بنسبة 20%.

البند الثاني: العمولة المدفوعة للمركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد وجهة نظر المصلحة في إخضاع العمولة المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الدخل. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت خضوع العمولة المقبوضة من المركز الرئيس في جنوب أفريقيا كإيراد يخضع للضريبة بالرغم من اطلاعها على الآلية التي يتم بها قيد هذه العمولة ومدى ارتباطها بالحسابات الأخرى، ودون فحص أو تدقيق ومعرفة ما إذا كانت هذه العمولة خضعت للضريبة أم لا، ويشاطر المكلف اللجنة الابتدائية في أنها عمولة مقبوضة من المركز الرئيس وأنها خاضعة للضريبة، ولكنه يرى أن اللجنة الابتدائية ومن قبلها المصلحة لم تبحثان بعمق خضوع العمولة من عدمه وهل سبق أن خضعت هذه العمولة أم لا، والحقيقة أن المصلحة قد أخضعت العمولة للضريبة مرتين، فبعد الإيضاح الذي قدمته الشركة يتضح أن العمولة قد خضعت بالفعل وأن إضافتها من جانب المصلحة ليس إلا إخضاعها مرة أخرى، فالمرفق رقم (1) يوضح أنه إذا ما تم إعداد قائمة الدخل لتعكس المواد إيرادًا ومصرفًا فإن إجمالي الإيرادات الخاضعة هو (49,432,635) ريال وأن إجمالي الربح بعد حسم تكلفة الأعمال والمواد غير الخاضعة هو (6,165,980) ريال طبقًا لما يلي:

إيرادات من الخدمات	20,593,355
إيرادات من المواد	27,281,929
عمولة مقبوضة	1,557,351
الإيرادات الكلية	49,432,635
يحسم مئة تكلفة الخدمات	15,984,725



27,281,929	تكلفة المواد
6,165,980	إجمالي الأرباح
4,608,630	ويتمثل في أرباح من الخدمات
1,557,351	عمولة مقبوضة

ويتضح من ذلك خضوع العمولة للضريبة

أما فيما يتعلق بما ورد بالقوائم المالية والإقرار حيث تم استبعاد المواد إيراد ومصرف فسوف يتضح أن العمولة قد خضعت أيضا وطبقا لما يلي:

20,593,355	إيرادات من الخدمات
--	إيرادات من المواد
1,557,351	عمولة مقبوضة
15,984,725	يحسم مئة تكلفة الخدمات
--	تكلفة المواد
6,165,980	إجمالي الأرباح
4,608,635	ويتمثل في أرباح من الخدمات
1,557,351	عمولة مقبوضة

ويتضح مما سبق أن العمولة قد أُخضعت للضريبة في كلا الحالتين سواء تم تصوير أو إعداد قائمة الدخل طبقا للدفاتر والسجلات والتصريح عن المواد إيرادًا ومصرفًا أو ما ورد بالقوائم المالية والإقرار فكلهما قد عكس بصدق ووضوح موقف الشركة وإخضاع العمولة ضمن الإيرادات الكلية في كلا الحالتين.



بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه تبين للمصلحة ومن خلال الفحص الميداني أن الإيرادات طبقاً لدفاتر الشركة ومن ضمنها مبلغ العمولة ومقدارها (50,989,364) ريال وهي التي تم حساب الربح التقديري بواقع 20% منها طبقاً للمادة (63/ب) من النظام الضريبي، ولم يتم إضافة العمولة مرتين كما جاء في استئناف المكلف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع العمولة المقبوضة من المركز الرئيس البالغة (1,557,351) ريال للضريبة منعاً للازدواج، في حين ترى المصلحة أن هذه العمولة لم تخضع للضريبة مرتين كما ذكر المكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن المكلف متفق مع المصلحة في خضوع إيرادات العمولة المقبوضة من المركز الرئيس للضريبة إلا أنه يرى أن قيام المصلحة بإضافتها إلى الإيرادات يؤدي إلى ازدواجية خضوعها، وبمراجعة البيانات المقدمة أتضح للجنة أن الإيرادات التي احتسبت المصلحة عليها أرباح تقديرية تبلغ (50,989,263) ريال بينما الإيرادات التي حققها المكلف وأظهرتها دفاتره وسجلاته المالية هي مبلغ (49,432,635) ريال وتفاصيلها كما يلي "إيراد من الخدمات بمبلغ (20,593,355) ريال وإيراد من المواد بمبلغ (27,281,929) ريال والعمولة المقبوضة بمبلغ (1,557,351) ريال"، وبما يتضح معه أن مبلغ (49,342,635) ريال الظاهر في الدفاتر والسجلات المالية للمكلف التي توصلت إليه المصلحة يشتمل على مبلغ العمولة المقبوضة، ومن ثم فإن ما قامت به المصلحة من إضافة مبلغ العمولة إلى هذا المبلغ سيرفع الإيراد إلى مبلغ (50,989,364) ريال وهذا يؤدي إلى الازدواجية في إضافة العمولة إلى الإيرادات ومن ثم خضوعها للضريبة مرتين. وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة العمولة إلى الإيرادات البالغة (49,342,635) ريال وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة أو المحملة على المركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد وجهة نظر المكلف في عدم إخضاع المبالغ المستحقة للمركز الرئيس التي لم تسدد لضريبة الاستقطاع.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه جاء في حيثيات قرار اللجنة في الصفحة رقم (9) نصاً (بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين حول خضوع المبالغ غير المسددة المستحقة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أتضح أن هذه المبالغ لم يتم سدادها أو تحويلها أو دفعها للمركز الرئيس لذلك ترى اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف)، وتقيم المصلحة أساس استئنافها إضافة لما سبق بيانه للجنة الابتدائية بالآتي: اللجنة الابتدائية أسست قرارها على أن فرع الشركة في المملكة لم يقم



بدفع أي مبالغ للمركز الرئيس وإنما قام بإثبات قيد استحقاق في نهاية السنة المالية وأن المبالغ المقيدة على حساب المركز الرئيس لا تمثل سداداً أو تحويلاً أو دفعاً لمبالغ مستحقة للمركز الرئيس وتوضح المصلحة ذلك بما يلي : بداية وطبقاً لقرار اللجنة الابتدائية فإنه لا يوجد خلاف بين المصلحة والمكلف واللجنة على أن هذه التعاملات التي تمت بين المكلف ((أ)) والمركز الرئيس والمبالغ قيمتها في الفترة المالية مبلغ (3,166,935) ريال ومبلغ (720,710) ريال ، مقابل الخدمات المقدمة للفرع من المركز الرئيس تخضع لضريبة الاستقطاع، وأن الخلاف بين المصلحة والمكلف يكمن في تحديد التاريخ الدقيق الذي يمكن القول فيه أن الشركة يجب عليها استقطاع الضريبة وتوريدها للمصلحة، حيث إن هذا التاريخ هو تاريخ واقعة السداد المعتادة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في النهاية إبراء الذمة المالية للأطراف المتعاملة، وتود المصلحة أن توضح الآتي :

أولاً : أنه بمجرد القيد في حساب المركز الرئيس بقيد دائن أو مدين فإن ذلك يعتبر تسوية للحساب وحيث إن عملية القيد مستمرة خلال السنة فإن ذلك القيد المدين يعتبر سداداً لمستحقات المركز الرئيس بتخفيض الرصيد الدائن المستحق له ذلك لأنه من المعروف واقعياً في العلاقة بين الفرع والمركز الرئيس وكذلك الأطراف المرتبطة أنه ليس هناك سداد بالطريقة المعتادة المتعارف عليها ولكن إثبات أي قيد مدين أو دائن على حساب المركز الرئيس هو في الحقيقة تعديل للرصيد أولاً بأول وباستمرار ومن ثم فإن القيد يعتبر بمثابة تسوية تتم على حساب المركز الرئيس وهو في حكم واقعة الدفع المعتادة، ومن ثم فإن عملية القيد بالدفاتر بالنسبة للمركز الرئيس والأطراف المرتبطة تعتبر واقعة منشئة لضريبة الاستقطاع، وقد أكد ذلك الإجابة على السؤال رقم (31) من الأسئلة الأكثر شيوعاً الفصل (ثالثاً) المعنون بضريبة الاستقطاع والمنشور على موقع المصلحة حيث أكد على أن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات والتي تعتبر تاريخ الدفع، ما لم تكن الجهات (الدافعة والمستلمة) جهات مرتبطة، ففي هذا الحالة تكون العبارة بتاريخ القيد أو التسجيل في الدفاتر .

ثانياً: قامت المصلحة بمحاسبة الشركة تقديرًا عن الفترة المالية موضوع القرار حيث لم تعتمد القوائم المالية والدفاتر والحسابات المقدمة منها لأنه لا يمكن الاعتماد عليها كأساس للربط الضريبي طبقاً للفحص الميداني للأسباب التالية:

1- الأسس التي تستخدمها الشركة في الاعتراف بالمصاريف هي خاصة بالشركة وليست من المعايير المحاسبية المتعارف عليها كما جاء في محضر أعمال الفحص في الصفحة رقم (6)، فقد تبين أن رصيد حساب المركز الرئيس في الدفاتر بنسختها الانجليزية والعربية مبلغ (11,138,601) ريال بينما الظاهر في قائمة المركز المالي والإقرار الضريبي بمبلغ (5,012,866) ريال بفرق مقداره (6,125,735) ريال ، وبسؤال الحاضرين عن هذا الفرق أفادوا بأن هذا الفرق هو تعديل مراجع الحسابات الخارجي وهي عبارة عن مواد على خلفية أن القوائم المالية عكست فقط الخدمات، ولم تعكس الدفاتر هذا التعديل من مراجع الحسابات)، وقد جاء في رأي اللجنة في الصفحة رقم (5) من القرار بأنه أتضح عدم التزام الشركة بضوابط القيد في



الدفاتر وعدم تطابق الإقرار الضريبي مع القيد في دفاتر المكلف وسجلاته، مما رأت معه اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة في نقطة الاعتراض الأولى عدم الأخذ بالحسابات.

2- مخالفة الشركة للقرار الوزاري رقم (312/32) بتاريخ 1412/1/27هـ الخاص بضوابط فحص المنشآت التي تمسك حساباتها بالحاسب الآلي، ومنها الفقرة (7) التي نصت على أن توثق المنشأة نظام إدخال وتوجيه المعلومات (القيود المحاسبية) في الحاسب الآلي وذلك للرجوع إليها عند الحاجة والفقرة (8) من نفس القرار والتي تنص على أن تتوافر لدى المنشأة وسائل الأمان الكافية وضوابط كافية تحول دون التلاعب في المعلومات ويمكن فحصها، وهذه المخالفات ظهرت للمصلحة عند مراجعة القيود الواردة بالحسابات.

وقد قامت المصلحة بمحاسبة الشركة تقديرًا بعد إهدار الدفاتر وذلك طبقًا لنص البند (4) من الفقرة (ب) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) لعام 1425هـ (أنه يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقًا لما تحدده اللائحة) وطبقًا لللائحة التنفيذية للنظام فقد نص البند (ج) من الفقرة (9) بالمادة (63) أنه (على المكلف بضريبة الاستقطاع الالتزام بإحكام الاستقطاع ...) وحيث إن المصلحة أهدرت الدفاتر والحسابات المقدمة من الشركة وقامت بمحاسبة الشركة تقديرًا وهو ما أبدته اللجنة الابتدائية مما يؤكد عدم إمكانية الاعتماد على هذه الدفاتر في التحقق من واقعة السداد أو التسوية أو المقاصة التي تتم بين الحسابات لعدم أمانة هذه الدفاتر والقيود والمستندات، وعليه تتمسك المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على التعاملات التي تمت مع المركز الرئيس طبقًا لما هو موضح بربط المصلحة لعدم التزام الشركة بأمانة القيد بالدفاتر .

وأكد ممثلو المصلحة بمذكرتهم المقدمة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة على وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي وفي المذكرة المقدمة للجنة الاستئنافية برقم (1433/16/2363) بتاريخ 1433/4/17هـ، وتم تلخيصها فيما يلي:

1- أن القيد المدين يعتبر بمثابة تسوية تتم على حساب المركز الرئيس وهو في حكم واقعة الدفع المعتادة.

2- أن المصلحة أهدرت الدفاتر والحسابات المقدمة من الشركة وقامت بمحاسبتها تقديرًا واللجنة الابتدائية أيدت هذا الإجراء مما يؤكد عدم إمكانية الاعتماد على الدفاتر في التحقق من واقعة السداد أو التسوية لعدم أمانة هذه الدفاتر، لذلك تتمسك المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع على التعاملات مع المركز الرئيسي.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أفاد بأن اللجنة الاستئنافية أصدرت في حالة مماثلة قرارًا برقم (1350) لعام 1435هـ بتأييد استئناف إحدى الشركات في عدم إخضاع الأرباح التقديرية للضريبة المستقطعة وقد ورد في حيثيات القرار (وبما أن المصلحة قامت بفحص حسابات المكلف وإقرارها وحساب ربح تقديري للأعوام من 2004م حتى 2007م ولم تثبت المصلحة مستندًا حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها فإن اللجنة ترى أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة لا تخضع



لضريبة الاستقطاع) وقدم المكلف بناءً على طلب اللجنة كشف حساب المركز الرئيس الذي يوضح الحركة المدينة والدائنة للحساب وذكر أن الشركة سددت الضريبة المستحقة بموجب هذه الكشوف المرفقة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة إخضاع المبالغ المستحقة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، في حين يرى المكلف عدم خضوع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ وعلى المستندات المقدمة تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية : ...، (كما تبين أن البند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية ينص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية : ومن ضمنها دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%) .

كما نص البند رقم (7) من الفقرة (أ) من المادة (5) من النظام على أنه (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية : مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها)، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (5) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة)، ونصت المادة (74) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (68) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13هـ الموافق 2004/7/30م) .

ونص قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ على تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (63) حيث نص القرار أعلاه في الفقرة (ط) على (تعديل الخاتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي:

(إتاوة أو ربح، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%، خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين 5%).



كما نص ذلك القرار في البند (ثانيًا) منه على أن (يبلغ هذا القرار إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا).

وترى اللجنة أن الحالة محل الاستئناف تستلزم معرفة التاريخ الذي يمكن القول أن الدفع تم فيه، وكذلك معرفة المعيار المحدد والدقيق للاعتبار واقعة الدفع قد تمت؟ ولمعرفة تحقق هذا الأمر، فإن اللجنة ترى أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح للاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة الشركة وشركاتها الزميلة المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة ومن ثم قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوبًا ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية، ومن ثم فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يعد تاريخًا للدفع، أما القيد المحاسبي المتعلق بإثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) فلا يعد بمثابة دفع للمبالغ لأن قيد إثبات الحدث المالي قد يلحقه قيد عكسي في حال تم إلغاء العملية أو الحدث المالي، كما أن الأخذ بتاريخ قيد الاستحقاق واعتباره تاريخًا للدفع وتجاهل الدفع الفعلي أو التسوية أو المقاصة بين الحسابات لا يحقق مقاصد المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي ربطت ضريبة الاستقطاع بالمدفوعات، كما أن ذلك سيجتنب عليه حساب غرامات تأخير سداد ضريبة الاستقطاع بما يلحق الضرر بالمكلف أو بالشخص المسئول عن سداد ضريبة الاستقطاع، ووفقا لما سبق بيانه فإن قيد إثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) لا يُعد بمثابة دفع للمبالغ، أما قيد المقاصة أو التسوية بين الحسابات فيعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية . وتطبيقًا لما ذكر أعلاه ونظرًا لأن (أ) فرع المملكة وهي منشأة دائمة قامت بإجراء قيود تسوية مع المركز الرئيس للمعاملات المالية التي تمت بينها وبين المركز الرئيس خلال عام 2008م وحيث إن قيود التسويات المالية بين الحسابات يعد في حكم الدفع بين الأطراف



المرتبطة فإن اللجنة والحال كذلك ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها إخضاع المبالغ المدفوعة أو في حكم المدفوعة للمركز الرئيس للضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

البند الرابع: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة التأخير.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في إخضاع الضريبة المستقطعة لغرامات التأخير، ويرى بالإضافة لما ورد بمذكرة الاعتراض الأساسية أن الغرامة يجب أن تحسب من تاريخ استحقاق الضريبة بشكل نهائي، وذكر أن المادة (60) من نظام ضريبة الدخل أوضحت : بأن الضريبة غير المسددة هي الفرق بين الضريبة المسددة بموجب النظام والضريبة المسددة في الموعد النظامي، ومقتضى ذلك أن الضريبة المسددة بموجب النظام هي الضريبة المستحقة بعد إعمال مواد النظام على إقرار المكلف، وإصدار الربط النهائي من المصلحة وإخطار المكلف به وحيث إن الربط لا يعد نهائيًا إلا بعد استنفاد مراحل التقاضي وحيث إن النظام قد أوضح في المادة (66) بجواز اعتراض المكلف على الربط، فإن الضريبة لا تصبح نهائية أو مستحقة إلا بعد انقضاء مدة الاعتراض فإذا اعترض المكلف وأحيل الاعتراض إلى لجنة الاعتراض وصدر قرار ابتدائي وتم الاستئناف عليه سواء من جانب المكلف أو المصلحة وصدر القرار الاستئنافي وتم التظلم منه أمام ديوان المظالم، فإنه بصور حكم ديوان المظالم تصبح الضريبة مستحقة الأداء ونهائية، أي أن الضريبة لا تعد مستحقة السداد إلا بانتهاء جميع مراحل التقاضي التي شرعها النظام بين المصلحة وسائر المكلفين، ومن ثم فإن الغرامة ينبغي أن تحسب من تاريخ التبليغ بحكم ديوان المظالم على اعتبار أنه آخر مراحل التقاضي والذي بموجبه تصبح الضريبة نهائية ومن ثم حساب الغرامة .

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1435/6/16هـ تضمنت الإفادة بأن الشركة تطالب بأن يكون تاريخ سريان فرض غرامات التأخير من تاريخ صدور الربط وليس من تاريخ انتهاء الأجل النظامي لتقديم الإقرار، وترى المصلحة بأن الخلاف حول هذه النقطة قد حكمته المادة (3/68) من اللائحة التنفيذية، حيث جاء في آخر فقرة ما نصه (حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ومن ثم لا يجوز الاجتهاد في ظل وجود نص نظامي بذلك.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب غرامة تأخير على الضريبة المستحقة إلا بعد أن تصبح تلك الضريبة نهائية باكتمال جميع مراحل التقاضي، في حين ترى المصلحة حساب غرامة تأخير سداد الضريبة المستحقة بدءًا من الموعد النظامي لاستحقاقها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة يتضح أن المكلف لا يختلف مع المصلحة حول فرض غرامة التأخير وإنما اختلافه معها حول تاريخ بدء سريان حسابها على الضريبة المستحقة حيث يرى أن حسابها على فرق الضريبة المستحقة السداد يبدأ بدءاً من التاريخ الذي تكون فيه هذه الضريبة واجبة السداد بانتهاء جميع مراحل التقاضي كون هذه الضريبة محلاً للاعتراض والاستئناف ولم يصدر بها قراراً نهائياً يمكن أن يقال فيه أن هذه الضريبة أصبحت نهائية وتعد واجبة السداد.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على:

أ - إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

كما تبين أن المادة (68) من اللائحة التنفيذية تنص على:

1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية: ومن ذلك ما ورد في الفقرة (هـ) التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

كما نصت الفقرة (3) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على (3- لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت مبررات فرضها).

وحيث إن هذه اللجنة انتهت في البند (الأول) من هذا القرار إلى تأييد المصلحة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط بالأسلوب التقديري على أساس أرباح تقديرية بواقع 20%، وحيث إن ما قامت به المصلحة في هذا الخصوص تحكمه نصوص نظامية واضحة تم ذكرها آنفاً فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن إهدار الحسابات وإجراء الربط التقديري ويتم حسابها بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءاً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل.

أما بالنسبة لغرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع وحيث إن هذه اللجنة انتهت في البند (ثالثاً) من هذا القرار إلى تأييد المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة "الناتجة من عمليات التسوية لجهات غير مقيمة" المركز الرئيس "لضريبة الاستقطاع فإن الغرامة التي احتسبتها المصلحة على الضريبة المستقطعة تعد واجبة الأداء ويتم حسابها بنسبه 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءاً من تاريخ صدور



قرار نهائيًا بتأييد المصلحة في إخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع، وذلك استنادًا إلى أن عمليات الدفع غير الاعتيادية لا تحكمها نصوص نظامية واضحة حيث اعتبرت هذه اللجنة عمليات التسوية التي تمت بين الفرع ومركزه الرئيس بمثابة دفع.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (8) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية

ثانيًا: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بمحاسبة المكلف بالأسلوب التقديري وبنسبة 20% وفقًا للحثيات الواردة في القرار.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة العمولة البالغة (1,557,351) ريال إلى الإيرادات البالغة (49,342,635) ريال وفقًا للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- تأييد استئناف المصلحة في طلبها إخضاع المبالغ المدفوعة أو في حكم المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وفقًا للحثيات الواردة في القرار إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4/أ- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتوجب غرامة التأخير على فروقات الضريبة المستحقة الناتجة عن إهدار الحسابات وإجراء الربط التقديري على أن يتم حسابها بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءًا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقًا للحثيات الواردة في القرار.

4/ب- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتوجب غرامة التأخير على الضريبة المستقطعة على أن يتم حسابها بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءًا من تاريخ صدور قرار نهائيًا بتأييد المصلحة في إخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،



رقم القرار : 1493

سنة القرار : 1436

المفتاح

صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.

الموضوع

سحب المكلف للاعتراض.

المبدأ

تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منه، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/4/27هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (34) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2006م و2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/17هـ كل من :.....و.....و..... كما مثل المكلف.....

وحيث تلقت اللجنة خطاباً من المكلف برقم (2015/3434) بتاريخ 1436/4/20هـ والمفيد لدى هذه اللجنة برقم (69) بتاريخ 1436/4/20هـ تضمن الإفادة بأن المكلف يرغب في سحب الاستئناف المقدم منه بشأن الربط الزكوي لعامي 2006م و2007م، لذا ترى اللجنة انتهاء الخلاف بين الطرفين لسحب المكلف استئنافه على الربط الزكوي لعامي 2006م و2007م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: انتهاء الخلاف بين (أ) (المكلف) ومصلحة الزكاة والدخل لسحب المكلف استثنائه على الربط الزكوي لعامي 2006 و2007م.

ثانياً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1495

سنة القرار: 1436

المفتاح

أصول / إيرادات / دفعات / فروق -زكاة.

الموضوع

أصول مستهلكة / إيرادات مخفضة / دفعات مقدمة / فروق استيراد.

المبدأ

- 1- العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل في حساب حولان الحول، ويترتب عليه إضافة الدفعات المقدمة للوعاء الزكوي متى تم قيدها وإثباتها في القوائم المالية.
- 2- عدم تقديم الهيئة للأدلة والمستندات المؤيدة لوجهة نظرها في عدم حسم فروق الاستهلاك، يترتب عليه حسم هذه الفروق من الوعاء الزكوي.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/5/4هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (21) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2008م و2009م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/4هـ كل من:
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 (21) لعام 1433هـ — بموجب الخطاب رقم (2/105) بتاريخ 1433/10/17هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (243) بتاريخ 1433/11/14هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من بنك (ج) برقم بتاريخ 1432/7/4هـ بمبلغ (785,625) ريال، لقاء الغروقات 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: الدفعات المقدمة لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على بند الدفعات المقدمة لعام 2008م للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن قرار اللجنة الابتدائية استند للفتوى الشرعية رقم (23408) بتاريخ 1426/11/18هـ التي تنص على "أما الإيرادات المقدمة التي يتسلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد فتجب فيها الزكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصاباً بنفسها أو بضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها" ويرى المكلف أن الدفعات المقدمة المذكورة لم يحل عليها الحول ذلك أن مبلغ (3,224,881) ريالاً الخاص بالدفعة المقدمة لمشروع تم تحصيله في 2008/1/16م طبقاً لصورة كشف الإيداع، وطبقاً لحركة حساب مالك المشروع والتي توضح تسجيل الدفعة المقدمة بموجب القيد رقم (24) في 2008/1/16م، وأن مبلغ (2,000,000) ريالاً الدفعة المقدمة لمشروع تم تحصيله في 2008/2/17م طبقاً لصورة كشف الإيداع، وطبقاً لحركة حساب مالك المشروع والتي توضح تسجيل الدفعة المقدمة بالقيد رقم (50) في 2008/2/28م، كما أن مبلغ (5,195,423) ريالاً الدفعة المقدمة لمشروع تم تحصيلها في 2008/1/16م طبقاً لصورة كشف الإيداع، وطبقاً لحركة حساب مالك المشروع والتي توضح تسجيل الدفعة المقدمة بالقيد رقم (24) في 2008/1/31م وعليه فإن مبلغ (3,224,881) ريالاً ومبلغ (2,000,000) ريالاً ومبلغ (5,195,423) ريالاً لم يحل عليها الحول في 2008/12/31م.



وذكر أنه بوجود الفتوى الشرعية رقم (23408) لا يعترض على دفع الزكاة على الدفعات المقدمة التي يمر عليها الحول ولكنه يعترض على دفع الزكاة على الدفعات المقدمة في بداية المشروع وكذلك دفع الزكاة عن إيرادات المشروع بالكامل مما يعني أن المشروع الذي قيمته (100) مليون يتم دفع الزكاة عن إيرادات (120) مليون، لذا يرى أنه في حال حساب الزكاة عن أي دفعة مقدمة فإنه يلزم حسم قيمة الدفعة المقدمة من إيرادات المشروع نفسه ويتم دفع الزكاة عن قيمة المشروع منقوصًا منها قيمة الدفعة المقدمة والتي سبق دفع الزكاة عنها.

وذكر أن رصيد الدفعات المقدمة ظهر كما في القوائم المالية في 2007/12/31م بمبلغ (15,845,411) ريال وفي 2008/12/31م ظهر بمبلغ (21,266,225) ريال وهو ما يعني أن هذه الدفعات المقدمة البالغة (21,266,225) ريال لم يمر عليها الحول.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه تم إضافة الدفعات المقدمة بمبلغ (21,266,225) ريال وذلك بعد التأكد من تاريخ قبضها وحولان الحول على المبلغ بموجب رد المكلف على استفسار المصلحة، وأنه تم إضافة هذه الدفعات للوعاء وذلك تطبيقًا للفتوى الشرعية رقم (2308) بتاريخ 1426/11/18هـ التي نصت في إجابة السؤال (الثالث) على (أما الإيرادات المقدمة التي يتسلمها الشخص المكلف بالزكاة مثل الدفعات المقدمة للمقاولين والدفعات المقدمة لمواد عقود التوريد فتجب فيها الزكاة متى حال عليها الحول منذ قبضها وبلغت نصابا بنفسها أو بضمها لبقية ماله وذلك لدخولها في ملكه وجواز تصرفه فيها).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الدفعات المقدمة البالغة (21,266,225) ريال إلى وعائه الزكوي لعام 2008م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه الدفعات إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الخلاف بين الطرفين ينصب في تحديد ما إذا كانت هذه الإيرادات (الدفعات المقدمة) البالغة (21,266,225) ريال قد حال عليها الحول أم لا؟

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للعام المالي المنتهي في 2008/12/31م وعلى خطاب المكلف المؤرخ في 1436/2/4هـ وعلى البيانات التفصيلية التي توضح تفاصيل هذه الدفعات وعلى القيود المحاسبية المتعلقة بهذه الدفعات وعلى الشيكات المستلمة وعلى كشوف حساب المكلف لدى البنك التي توضح تاريخ الإيداع لهذه المبالغ يتضح أن بند الدفعات المقدمة البالغ (21,266,225) ريال ظهر في الإيضاح رقم (7) من إيضاحات القوائم المالية تحت بند (أرصدة الدائنين)، وظهر رصيد هذا البند في بداية العام بمبلغ (15,845,411) ريال وفي نهاية العام بمبلغ (21,266,225) ريال، كما



يتضح أن تاريخ الشيك للدفعة المقدمة البالغة (3,224,881) ريالٍ المتعلقة بمشروع هو 2007/12/17م بتاريخ القبض (الإيداع) هو 2008/1/16م، وأن تاريخ الشيك للدفعة المقدمة البالغة (2,000,000) ريالٍ المتعلقة بمشروع هو 2008/2/12م بتاريخ القبض (الإيداع) هو 2008/2/28م، بتاريخ الشيك للدفعة المقدمة البالغة (5,195,423) ريالٍ المتعلقة بمشروع هو 2007/12/17م بتاريخ القبض (الإيداع) هو 2008/1/16م، بتاريخ الشيك للدفعة المقدمة البالغة (10,845,921) ريالٍ المتعلقة بمشروع هو 2007/8/21م بتاريخ القبض (الإيداع) هو 2007/10/3م.

وحيث أن جوهر العملية المالية للمبالغ (3,224,881) ريالٍ و(5,195,423) ريالٍ و(10,845,881) ريالٍ تعكس أحداثاً مالية تمت في عام 2007م وكان من المفترض قياسها وإثباتها في حينه بغض النظر عن تاريخ التحصيل وأن يتم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية للعام المالي المنتهي في 2007/12/31م، أما الحدث المالي لمبلغ (2,000,000) ريالٍ فإنه تم خلال العام المالي 2008م لذا فإن قياسه وإثباته يتم خلال ذلك العام ويتم عرضه والإفصاح عنه في القوائم المالية للعام المالي المنتهي في 2008/12/31م.

وبغض النظر عن تاريخ تحصيل الشيكات ، فإن اللجنة ترى أن العبرة بتاريخ تحقق الحدث المالي وليس بعملية التحصيل، وبناء عليه ترى اللجنة تأييد المصلحة في إضافة مبلغ (3,224,881) ريالٍ ومبلغ (5,195,423) ريالٍ ومبلغ (10,845,921) ريالٍ بإجمالي قدره (19,266,225) ريالٍ إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام 2008م لحولان الحول عليها، أما مبلغ (2,000,000) ريالٍ فترى اللجنة عدم أحقية المصلحة في إضافته للوعاء الزكوي للمكلف لعدم حولان الحول عليه، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به ، على أن يضاف للوعاء الزكوي لعام 2008م الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول البالغة (19,266,225) ريالٍ فقط .

البند الثاني: فرق الاستهلاك لعام 2008م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على بند فرق الاستهلاك لعامي 2008م و2009م للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار اللجنة الابتدائية ومطالباً بحسم مبلغ (875,885) ريالٍ ومبلغ (676,688) ريالٍ من وعائه الزكوي لعامي 2008م و2009م على التوالي، فذكر أنه بالنسبة لعام 2008م فقد قام بحساب الاستهلاك لغرض حساب الوعاء الزكوي، كما في الجدول رقم (4) وفقاً لتعميم المصلحة رقم (9/2574) ووفقاً لنظام الاستهلاك الجديد فقرة (د) من المادة (17) وأظهر مبلغ (12,999,033) ريالٍ إلا أن الاستهلاك المحاسبي ظهر بمبلغ (10,737,092) ريالٍ وعليه يكون فرق الاستهلاك بالسالب هو (2,261,941) ريالٍ وليس (1,386,056) ريالٍ كما هو مسجل بالربط الزكوي وعليه يكون صافي الربح المعدل (4,662,239) ريالٍ وليس (5,538,124) ريالٍ كما ذكرت المصلحة بالربط الزكوي.



وبالنسبة لفرق الاستهلاك لعام 2009م البالغ (676,688) ريالٍ فقد ذكر المكلف بأنه قام بحساب الاستهلاك الزكوي كما في الجدول رقم (4) وفقاً لتعميم المصلحة ونظام الاستهلاك الجديد المشار إليها أعلاه بمبلغ وقدره (13,303,903) ريالٍ إلا أن الاستهلاك المحاسبي ظهر بمبلغ (10,419,255) ريالٍ ومن ثم فإن فرق الاستهلاك يكون بالسالب هو (2,884,648) ريالٍ وليس (2,207,960) ريالٍ كما هو مسجل بالربط الزكوي ، وعليه يكون صافي الربح المعدل (11,256,669) ريالٍ وليس (11,933,669) ريالٍ كما ذكرت المصلحة بالربط الزكوي .

وردًا على استفسارات اللجنة بموجب الخطاب المؤرخ في 1436/4/27هـ أفاد المكلف بخطابه المؤرخ في 1436/4/30هـ بأن الفارق بين كشوف الاستهلاك التي أعدتها المصلحة والكشوف التي قمنا بعدادها لم ينتج عن دمج بعض الأصول في مجموعة لا تنتمي إليها كما ذكرت المصلحة وإنما الفرق ناتج عن خطأ المصلحة في ترحيل باقي قيمة الأصول في عام 2007م كبدية لعام 2008م ونوضحه فيما يلي:

-باقي قيمة الأصول في نهاية عام 2007م وفقاً للربط الزكوي المصدر من المصلحة لعام 2007م هو مبلغ (47,118,558) ريالٍ وليس كما أوضحت المصلحة في كشوف الاستهلاك المعدة من قبلها بمبلغ (39,245,854) ريالٍ ، وهو ما نتج عنه فروق صافي الأصول وقيمة الاستهلاك في عامي 2008م و2009م ، وبناء عليه يطالب المكلف إما تغيير جداول المجموعات لعامي 2008م و2009م بتعديل الرصيد الافتتاحي للمجموعات لعام 2008م المرحل من عام 2007م ، أو اعتماد طريقة القسط الثابت وفقاً للقوائم المالية المقدمة عن السنوات 2008م و2009م بحساب الاستهلاك وصافي الأصول كما في القوائم المالية دون أي تغيير وفقاً للاتفاق الشفهي الذي تم مع ممثلي مصلحة الزكاة والدخل خارج اللجنة وذلك لإنهاء الخلاف ، وقدم المكلف مع خطابه المذكور أعلاه بيان يوضح طريقة حساب صافي الأصول الثابتة وأن باقي قيمة الأصول الثابتة في نهاية عام 2007م وفقاً للربط الزكوي الصادر عن المصلحة هو (47,118,558) ريالٍ، وباقي قيمة الأصول الثابتة في نهاية عام 2008م هو مبلغ (58,428,918) ريالٍ.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفاد ممثلوها كما هو موضح في المذكرة المقدمة بتاريخ 1426/2/4هـ بأنه تم تطبيق تعميم المصلحة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ المبني على موافقة وزير المالية بخصوص تطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة بالنظام الضريبي الجديد على مكلفي الزكاة الشرعية توجيها للمعاملة ومنها طريقة الاستهلاك الواردة في المادة (17) من النظام الضريبي الجديد، وكذلك تطبيق تعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ الفقرة (3) التي حددت كيفية حساب القيمة الدفترية من الموجودات الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي .

وأضافت المصلحة بالمذكرة المقدمة من ممثلي المصلحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة أنه بعد تطبيق نظام الاستهلاك الجديد بنظام المجموعات وطبقاً للفقرة (د) من المادة (17) يحسب قسط الاستهلاك لكل مجموعة بتطبيق نسبة الاستهلاك المحددة لها بمقتضى الفقرة (ب) من المادة (17) من النظام على باقي تلك المجموعة في نهاية السنة الضريبية وعلى ذلك فقد



اتضح أن المكلف حمل حساباته بفروقات استهلاك أكبر من النسب المحددة في النظام بلغت في عام 2008م (875,885) ريالاً وبلغت في عام 2009م (676,688) ريالاً وتم تعديل صافي الربح بهذه الفروقات.

وردًا على استفسارات اللجنة أفاد ممثلي المصلحة أنه بناء على التعميم رقم (1434/16/3299) بتاريخ 1434/5/26هـ المتضمن موافقة معالي وزير المالية على السماح للمكلفين الزكويين بحساب استهلاك أصولهم الثابتة وفق طريقة القسط الثابت ويتم تطبيقه بدءاً من تاريخه على كل ربط لم يصبح نهائياً بعد ، بما في ذلك الحالات المعترض عليها أمام اللجان المختصة ، و أنه تم الاستفسار من المكلف (شركة.....) عن الطريقة التي يرغب في إتباعها بالنسبة لاستهلاك الأصول الثابتة وأفاد يرغب في حساب استهلاك الأصول الثابتة وفقاً لطريقة القسط الثابت ، بناء عليه يتم حساب طريقة القسط الثابت سنوات محل الاعتراض .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض صافي الربح لعامي 2008م و2009م بفروق الاستهلاك التي تم حسابها وفقاً للنسب النظامية ومقدارها لعامي 2008م و2009م على التوالي مبلغ (2,261,941) ريالاً ومبلغ (2,884,648) ريالاً وليس كما ذكرت المصلحة بمبلغ (1,386,056) ريالاً ومبلغ (2,207,960) ريالاً وبما يرى معه المكلف أحقيته في تخفيض أرباحه بالفروق البالغة (875,885) ريالاً (676,688) ريالاً لعامي 2008م و2009م على التوالي ، في حين تتمسك المصلحة بتخفيض أرباح المكلف لعامي 2008م و2009م بفروق الاستهلاك البالغة (1,386,056) ريالاً و(2,207,960) ريالاً والتي احتسبتها المصلحة وفقاً للنسب النظامية للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح أن الطرفين متفقان على تطبيق قواعد الاستهلاك التي حددتها المادة (السابعة عشرة) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ ومتفقان على أن مبلغ الاستهلاك الذي تم حسابه وظهر ضمن المصروفات في القوائم المالية أقل مما يجب حسابه وفقاً للنسب النظامية التي حددتها المادة (17) من النظام، وخلافهما يكمن في تحديد مقدار المبالغ التي يحق للمكلف أن يحملها على الحسابات كمصروفات استهلاك وهل هو مبلغ (2,261,941) ريالاً ومبلغ (2,884,648) ريالاً كما ذكر المكلف أم مبلغ (1,386,056) ريالاً ومبلغ (2,207,960) ريالاً كما ذكرت المصلحة؟

ويرجع اللجنة للفقرة (ب) من المادة (17) من نظام ضريبة الدخل تضح أنها تنص على (ب- تقسيم الأصول القابلة للاستهلاك إلى مجموعات ونسب استهلاك كما يأتي:



1- المباني الثابتة: 5% , 2- المباني الصناعية والزراعية المتنقلة 1% , 3- المصانع والآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات بما في ذلك سيارات الركوب والشحن 25% , 4- مصانع المسح الجيولوجي والتنقيب والاستكشاف والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية وتطوير حقولها 20% , جميع الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة المستهلكة غير المشمولة بالمجموعات السابقة كالأثاث والطائرات والسفن والقاطرات الشهرة 10%).

ومن خلال مراجعة اللجنة للبيانات والإيضاحات وكشوف الاستهلاك المقدمة وما ذكره ممثلو المصلحة وممثل المكلف أثناء جلسة الاستماع والمناقشة وما ورد لهذه اللجنة من مذكرات ردًا على استفسارات اللجنة يتضح أن السبب الذي أظهر الفروقات بين المبالغ التي احتسبتها المصلحة كما في الكشف رقم (4) المعد من قبلها والمبالغ التي احتسبها المكلف كما في الكشف رقم (4) المعد من قبله بمبلغ (875,885) ريالٍ ومبلغ (676,688) ريالٍ ناتج عن اختلافهما حول تقسيم بعض الأصول الثابتة ضمن المجموعات , حيث ذكر ممثلو المصلحة أن المكلف أدرج بعض أصوله و موجوداته ضمن مجموعة معينة على الرغم من أن هذه الأصول والموجودات حسب نص المادة (17) من نظام ضريبة الدخل لا تنتمي لتلك المجموعة ومن ثم قام باستخدام نسبة استهلاك لها مختلفة عما يجب استخدامه نظامًا , وللتحقق من صحة ذلك طلبت اللجنة من المصلحة عدت مرات أخرى بالخطاب المؤرخ في 1436/4/27هـ تحديد الأصول التي تم الاختلاف عليها عند تقسيم الأصول إلى المجموعات والتي نتج عنها هذا الفرق , وقد منحت اللجنة المصلحة المهل الكافية لتقديم الإجابة إلا أن المصلحة وحتى تاريخ صدور هذا القرار لم تقدم ما طُلب منها ومن ثم تعذر على اللجنة الأخذ بوجهة نظر المصلحة، وبناء عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض صافي الربح لعامي 2008م و 2009م على التوالي بمبلغ (875,885) ريالٍ ومبلغ (676,688) ريالٍ كفروق استهلاك.

البند الثالث: صافي الأصول الثابتة لعامي 2008م و 2009م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) برفض اعتراض الشركة على بند فرق صافي الأصول الثابتة لعامي 2008م و 2009م للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه لا يعترض على تعميم المصلحة الخاصة بحساب صافي الأصول الثابتة ولكنه يعترض على الخطأ في حساب صافي الأصول من قبل المصلحة حيث أنه حسب تعميم المصلحة يكون صافي الأصول الثابتة لعام 2008م حسب الكشف رقم (4) مبلغ (46,797,204) ريالٍ يضاف إليه 50% من إضافات العام بمبلغ (3,928,265) ريالٍ ويخصم من 50% من استيعادات العام بمبلغ (199,595) ريالٍ وعليه فإن صافي الأصول الثابتة لعام 2008م تبلغ (50,525,874) ريالٍ وليس (45,890,407) ريالٍ كما ذكرت المصلحة , كما أن صافي الأصول الثابتة لعام 2009م حسب الكشف رقم (4) يبلغ (48,048,647) ريالٍ يضاف إليه 50% من إضافات الأصول خلال العام بمبلغ (11,245,567) ريالٍ ويخصم منه 50% من إضافات الأصول خلال



العام بمبلغ (11,245,567) ريالٍ ويدسم منه 50% من استبعادات العام بمبلغ (418,891) ريالٍ وعليه فإن صافي الأصول الثابتة لعام 2009م تبلغ (58,875,323) ريالٍ وليس (54,916,544) ريالٍ كما ذكرت المصلحة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/4هـ تضمنت الإفادة بأنه طبقاً لتعميم المصلحة رقم (9/2574) بتاريخ 1426/5/14هـ والمبني على موافقة وزير المالية بخصوص تطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة بالنظام الضريبي الجديد على مكلفي الزكاة الشرعية توجيها للمعاملة ومنها طريقة الاستهلاك الواردة في المادة (17) من النظام وكذلك تعميم المصلحة رقم (9/1724) بتاريخ 1427/3/24هـ الفقرة (2) والتي تنص على (يتم تحديد القيمة الدفترية من الموجودات الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي على النحو التالي : باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة طبقاً لما يتم تحديده بموجب الفقرات من (أ-هـ) من المادة (17) من النظام الضريبي يضاف إليه نسبة الـ 50% المؤجلة من قيمة الأصول المضافة خلال العام مطروحاً منها نسبة الـ 50% المؤجلة من قيمة الأصول المستبعدة خلال العام)

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الأصول الثابتة بعد الاستهلاك وفقاً للكشف رقم (4) الذي تم إعداده من وجهة نظره، في حين تتمسك المصلحة بحسم قيمة صافي الأصول الثابتة وفقاً لما تم حسابه بموجب ربطها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدارسة يتضح أن الطرفين متفقان على تطبيق قواعد الاستهلاك المحددة في المادة (17) من نظام ضريبة الدخل فيما يخص حساب الاستهلاك ومقدار الأصول الثابتة التي يتم حسمها من الوعاء الزكوي وخلافهما يكمن في تحديد مقدار المبالغ التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي كأصول ثابتة، حيث ذكرت المصلحة أن المكلف قسم بعض أصوله و موجوداته الثابتة ضمن مجموعة ترى المصلحة أنها لا تنتمي لها وهو ما أو جد هذا الفرق في مبلغ الاستهلاك ومبلغ صافي قيمة الأصول الثابتة، وحيث انتهت هذه اللجنة في البند (الثاني) من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض صافي الربح لعامي 2008م و 2009م على التوالي بمبلغ (875,885) ريالٍ ومبلغ (676,688) ريالٍ كفروق استهلاك ولأن أثر هذا التعديل ينعكس على قيمة صافي الأصول الثابتة، فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي مع ضرورة أخذ أثر التعديل الذي يتم تطبيقه في البند الثاني على هذا البند ومن ثم تخفيض صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية لعامي 2008م و 2009م بمبلغ (2,261,941) ريالٍ ومبلغ (2,884,648) ريالٍ على التوالي وهي التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي لعامي 2008م و 2009م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) ضد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (21) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بشأن الدفعات المقدمة على أن يضاف للوعاء الزكوي لعام 2008م الدفعات المقدمة التي حال عليها الحول البالغة (19,266,225) ريالاً.

2- تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض صافي الربح بفروقات الاستهلاك بمبلغ (875,885) ريالاً ومبلغ (676,688) ريالاً لعامي 2008م و2009م على التوالي.

3- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي مع ضرورة أخذ أثر التعديل الذي يتم تطبيقه في البند الثاني على هذا البند ومن ثم تخفيض صافي قيمة الأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية لعامي 2008م و2009م بمبلغ (2,261,941) ريالاً ومبلغ (2,884,648) ريالاً على التوالي وهي التي ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي لعامي 2008م و2009م.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1496

سنة القرار: 1436

المفتاح

أجور / ديون / قروض - الزكاة.

الموضوع

أجور عاملين مؤقتين / ديون مستحقة للغير / قروض قصيرة الأجل.

المبدأ

عدم تقديم المنشأة المستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظرها يترتب عليه رفض حسم ما تدعيه من مصروفات.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/5/4هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافات المقدمة من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (28) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/12/21هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف.....و..... وفي الجلسة الثانية التي عقدت بتاريخ 1436/2/18هـ — مثل المصلحة كل من.....و.....و.....ومثل المكلف.....و.....

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



الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض كل من المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (28) لعام 1433 هـ بموجب الخطاب رقم (3/265) بتاريخ 1434/1/3 هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (325) بتاريخ 1434/1/14 هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (340) بتاريخ 1434/1/28 هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادرًا من (ب) برقم بتاريخ 1434/1/21 هـ بمبلغ (1,546,607) ريال، لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الأصول الثابتة لعامي 2005م و2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المكلف في حسم الأصول الثابتة لعامي 2005م و2007م وفقًا لما تظهره القوائم المالية وفقًا لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار بموجب خطابها رقم (1434/16/314 هـ) بتاريخ 1434/1/13 هـ المقيد لدى هذه اللجنة برقم (325) بتاريخ 1434/1/14 هـ.

وإثناء جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/12/21 هـ وعند سؤال هذه اللجنة ممثلي المصلحة عن موقفهم من تعميم المصلحة رقم (34/16/3299) بتاريخ 1434/5/26 هـ وعما إذا كان لديهم أي إضافة حول استئنافهم بند الأصول الثابتة أفاد ممثلو المصلحة بأن موضوع حسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي يعد منتهيًا بصدور التعميم رقم (34/16/3299) بتاريخ 1434/5/26 هـ الذي عالج مثل هذا الموضوع ولم يعد هناك حاجة للاستمرار في الاستئناف حول هذا البند.

وبناءً عليه فإن الخلاف حول بند الأصول الثابتة يعد منتهيًا لموافقة المصلحة على قرار اللجنة الابتدائية القاضي بتأييد وجهة نظر المكلف في حسم الأصول الثابتة لعامي 2005م و2007م وفقًا لما تظهره القوائم المالية للمكلف.

البند الثاني: مصاريف العمالة المؤقتة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بتأييد المصلحة في إجراءاتها تجاه بند العمالة المؤقتة للأعوام من 2005م حتى 2007م وفقًا لحثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة المصلحة , بحجة أن هذه المصروفات تعد مصروفات عمل عادية وضرورية ولازمة وأن هذه الأموال مدفوعة ولم تعد في حيازة الشركة , وأن الشركة من أجل الوفاء بالتزاماتها تعتمد على الأيدي العاملة المتوفرة في المملكة بدلاً من الاستقدام , وأنه قدم على سبيل العينة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية المستندات التالية وهي (صور من مستندات الدفع , بطاقات دوام العمال المؤقتين "حضورهم وانصرافهم من العمل" , إثبات على خروج الأموال من ذمة الشركة).

وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية لم تطلب منه أي مستندات إضافية وأنه لا يوافق على ما جاء في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بأن المستندات المؤيدة لم يتم تقديمها , وأضاف أنه بالنظر لضخامة حجم المعاملات فقد تم تقديم العينات المشار إليها بعالية , مبدئياً استعداده لتقديم أي مستندات أخرى إذا طلبت اللجنة ذلك , وذكر أن المستندات التي تم تقديمها تثبت دون أدنى شك أن الأموال قد خرجت من ذمة الشركة , وحسب الشريعة فإن الأموال التي لا تبقى في ذمة الشركة لا تجب فيها زكاة , ويطلب المكلف من هذه اللجنة الرجوع إلى الأسباب المبينة تفصيلاً في النقطة (1) من مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية وفي الخطاب رقم (11.1654.02) المؤيدة لعدم موافقته على معالجة المصلحة.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1436/2/18هـ تضمنت الإفادة بأنه تم تعديل نتيجة الأعمال بالمبالغ المدفوعة لعمالة من السوق, وذلك بسبب ضعف نتائج أعمال الشركة من ناحية ومن ناحية أخرى مخالفة المكلف للمادة (39) من نظام العمل والعمال التي نصت على أنه (لا يجوز بغير اتباع القواعد والإجراءات النظامية المقررة أن يترك صاحب العمل عامله يعمل لدى غيره ولا يجوز للعامل أن يعمل لدى صاحب عمل آخر) إضافة إلى أن عدد العمالة المحملة رواتبهم على بند الأجور والذين هم على كفالة الشركة يعد عدداً كبيراً وكافياً, بالإضافة إلى وجود مقاولين من الباطن ويتم دفع مبالغ كبيرة لهم مما يعني عدم حاجة المكلف إلى عمالة من السوق أو غيره.

رأي اللجنة:

وبعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي, وعلى الاستئناف المقدم, وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات, تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول بند رواتب العمالة المؤقتة البالغة (14,721,988) ريال و(13,478,968) ريال و(11,107,107) ريال للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي كمصروف جائز الحسم للأغراض الزكوية, في حين ترى المصلحة عدم قبول هذه الرواتب ضمن المصاريف جائزة الحسم للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وحيث طلبت هذه اللجنة من ممثل المكلف أثناء جلسة مناقشة الاستئناف الإفادة هل تم التعاقد مع العمالة المؤقتة بشكل مباشر أو من خلال كفلائهم مع تقديم صور العقود الموقعة؟ فأفاد ممثل المكلف بأنه لا توجد عقود مع كفلاء هؤلاء العمال أو مع الشركات أو المؤسسات التابعين لها, وإنما تم تشغيلهم مباشرة, وحيث إن المستندات التي قدمها المكلف تأييداً لوجهة نظره عبارة عن مستندات صرف داخلية صادرة من الشركة وهذه تُعد مثبته للمصروف من الناحية



المحاسبية إلا أنه لا يكتمل فيها أركان المصروف من الناحية الزكوية و الضريبية باعتبارها غير مؤيدة مستندياً بالمخالفة للمادة (14) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321/2/17) لعام 1370هـ التي حددت المصروفات جائزة الحسم - المطبقة على النواحي الزكوية - لذا فإن اللجنة ترى أن الرواتب والأجور الخاصة بالعمالة المؤقتة البالغ (14,721,988) ريال و (13,478,968) ريال و (11,107,107) ريال للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي، لا تعد من المصاريف جائزة الحسم لأغراض حساب الوعاء الزكوي ، ومن ثم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه قبول هذه المصروفات ضمن المصاريف جائزة الحسم وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول الرواتب الخاصة بالعمالة المؤقتة ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2005م حتى 2007م

البند الثالث: الأرصدة الدائنة للأعوام من 2005م حتى 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في إضافة الأرصدة الدائنة إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 2005م حتى 2007م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة المصلحة المتمثلة في إضافة الحسابات الدائنة والأرصدة الدائنة المحتجزة إلى الوعاء الزكوي وذكر أن الفتوى رقم (22665) التي استندت إليها اللجنة الابتدائية تنطبق على القروض التي تبقى في ذمة الشركة لحول كامل ولا تشمل الأرصدة الدائنة التي تنشأ عن الأعمال التجارية العادية للمكلف ، ويطلب المكلف من هذه اللجنة النظر في الأسباب المبينة تفصيلاً في النقطة (2) من مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية وفي الخطاب رقم (11-1654-02).

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أفادت بأنها قامت بإضافة الأرصدة الدائنة (موردين وأطراف ذات علاقة) والأرصدة الدائنة المحتجزة إلى الوعاء الزكوي للمكلف وذلك لحولان الحول عليها حسب بيانات الحركة المقدمة من الشركة، وتبين أن وجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي تفيد بأن البند الخاص بالحسابات الدائنة ظهر في عام 2005م بمبلغ (7,304,347) ريال وفي عام 2006م ظهر بمبلغ (4,966,472) ريال وفي عام 2007م ظهر بمبلغ (2,670,783) ريال أما البند الخاص بالأرصدة الدائنة المحتجزة فقد ظهر في عام 2005م بمبلغ (2,333,297) ريال وفي عام 2006م ظهر بمبلغ (2,683,761) ريال وفي عام 2007م ظهر بمبلغ (1,421,783) ريال وحيث إن هذه الأرصدة تعد أموالاً مستفادة ومستخدمة في تمويل الأصول الثابتة أو النشاط الجاري فقد تم إضافتها للوعاء الزكوي تطبيقاً للفتوى رقم (22665) لعام 1424هـ إجابة على السؤال الثاني.

ورداً على استفسارات اللجنة بشأن توضيح وتقديم البيانات التفصيلية التي اعتمدت عليها المصلحة في إضافة بند الأرصدة الدائنة (الموردون وأطراف ذات علاقة) وبند الأرصدة الدائنة المحتجزة إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 2005م حتى 2007م أفاد ممثلو المصلحة بأنه تم إضافة البنود المذكورة إلى الوعاء الزكوي للمكلف بناءً على محضر أعمال الفحص الميداني والمبالغ المضافة



للوعاء الزكوي مأخوذة من دفاتر وسجلات الشركة وبعلم المدير المالي للشركة والمحاسب القانوني وهذه المبالغ تمثل المبالغ التي حال عليها الحول وبيانها كما يلي:

1. بند الأرصدة الدائنة (موردون وأطراف ذات علاقة)

عام 2005 م - (393,081+2,783,050) بإجمالي:	(3,176,131) ريال.
عام 2006 م	(2,084,660) ريال.
عام 2007 م	(2,636,260) ريال.

2. بند عملاء دائن.

عام 2005 م	(4,128,216) ريال.
عام 2006 م	(2,881,812) ريال.
عام 2007 م	(34,523) ريال.

3. بند مبالغ دائنة محتجزة.

عام 2005 م	(2,333,297) ريال.
عام 2006 م	(2,683,761) ريال.
عام 2007 م	(1,421,783) ريال.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الأرصدة الدائنة (موردين وأطراف ذات علاقة) والأرصدة الدائنة المحتجزة إلى وعائه الزكوي للأعوام من 2005م حتى 2007م، في حين تتمسك المصلحة بإضافة هذه الأرصدة إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام المذكورة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض حساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند حساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك



علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقرض ، فبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض كرسيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه ومن ثم تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقرض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقرض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة ومن ثم يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذا علاقة بالمقرض ، ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (2/3077) بتاريخ 1426/11/8هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي ماله آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبعد اطلاع اللجنة على القوائم المالية للأعوام من 2005م حتى 2007م وعلى القرارات والربوط الزكوية التي أجرتها المصلحة ، تبين أن المبالغ التي أضافتها المصلحة بموجب ربطها إلى الوعاء الزكوي تحت مسمى الأرصدة الدائنة تبلغ للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي مبلغ (7,304,347) ريال ومبلغ (4,966,472) ريال، ومبلغ (2,670,783) ريال وأن المبالغ التي أضافتها المصلحة إلى الوعاء الزكوي تحت مسمى أرصدة دائنة محتجزة تبلغ للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي مبلغ (2,333,297) ريال ومبلغ (2,683,761) ريال ومبلغ (1,421,783) ريال، كما تبين من الإيضاح رقم (8) من إيضاحات القوائم المالية لعامي 2005م و2006م والإيضاح رقم (7) من إيضاحات القوائم المالية لعام 2007م عدم مطابقة المبالغ المضافة للوعاء مع ما أظهرته إيضاحات القوائم المالية حيث ظهرت أرصدة القوائم المالية (الأرصدة الدائنة - موردون وأطراف ذات علاقة - والأرصدة الدائنة المحتجزة) أول العام أو آخر العام بقيمة أكبر من تلك المبالغ التي إضاقتها المصلحة إلى الوعاء الزكوي ، وبسؤال المصلحة عن كيفية الوصول إلى هذه المبالغ أفادت بالآتي: أنه تم إضافة البنود المذكورة أعلاه إلى الوعاء الزكوي للمكلف بناءً على محضر أعمال الفحص الميداني، والمبالغ المضافة للوعاء الزكوي مأخوذة من دفاتر وسجلات الشركة وبعلم المدير المالي للشركة والمحاسب القانوني وهذه المبالغ تمثل المبالغ التي حال عليها الحول وبيانها كما يلي:

1- بند الأرصدة الدائنة (موردون وأطراف ذات علاقة)

عام 2005م - (393,081+2,783,050)	(3,176,131) ريال.
عام 2006م	(2,084,660) ريال.
عام 2007م	(2,636,260) ريال.



2- بند عملاء دائن.

عام 2005م	(4,128,216) ريال.
عام 2006م	(2,881,812) ريال.
عام 2007م	(34,523) ريال.

3- بند مبالغ دائنة محتجزة.

عام 2005م	(2,333,297) ريال.
عام 2006م	(2,683,761) ريال.
عام 2007م	(1,421,783) ريال.

وبناءً عليه وحيث إن المبالغ التي إضافتها المصلحة إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 2005م حتى 2007م (الأرصدة الدائنة — الموردون وأطراف ذات علاقة - الأرصدة الدائنة المحتجزة) تمثل المبالغ التي دال عليها الحول , فإن اللجنة تطبيقاً لقاعدة القروض المشار إليها أعلاه ترى رفض استئناف المكلف وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة الأرصدة الدائنة - موردون وأطراف ذات علاقة — إلى الوعاء الزكوي للمكلف للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي بمبلغ (7,304,347) ريال ومبلغ (4,966,472) ريال ومبلغ (2,670,781) ريال , وكذلك الأمر بالنسبة للأرصدة الدائنة المحتجزة بمبلغ (2,333,297) ريال ومبلغ (2,683,761) ريال ومبلغ (1,421,783) ريال للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (28) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- انتهاء الخلاف حول بند الأصول الثابتة لموافقة المصلحة على حسم الأصول الثابتة لعامي 2005م و2007م وفقاً لما تظهره القوائم المالية للمكلف.
 - 2- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول رواتب العمالة المؤقتة ضمن المصاريف جائزة الحسم وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول الرواتب الخاصة بالعمالة المؤقتة ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من 2005م حتى 2007م.
 - 3- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة الأرصدة الدائنة - موردين وأطراف ذات علاقة - إلى الوعاء الزكوي للمكلف بمبلغ (7,304,347) ريال ومبلغ (4,966,472) ريال ومبلغ (2,670,781) ريال للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي، والأرصدة الدائنة المحتجزة بمبلغ (2,333,297) ريال ومبلغ (2,683,761) ريال ومبلغ (1,421,783) ريال للأعوام من 2005م حتى 2007م على التوالي.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1497

سنة القرار: 1436

المفتاح

إعفاء / تعديل حسابات / تعويض / ديون / ضريبة استقطاع / غرامة / مصروفات / مقاول - ضريبة الدخل.

الموضوع

إعفاء أرباح عقود / تعديل حسابات المكلف / تعويض إجازات / ديون معدومة / ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة / مصروفات تأمين / مقاول باطن الباطن.

المبدأ

- 1- بند تعويض رواتب الإجازات يعد مصروفاً مستحقاً واجب الدفع وليس مخصصاً بغض النظر عن توقيت دفعه، ويحسم من الوعاء الزكوي.
- 2- يشترط لحسم المصروفات أن تكون مستحقة الدفع، وتذاكر السفر لا يستحقها العامل إلا إذا تمتع فعلاً بإجازته السنوية، ولذا لا تعد من المصروفات جائزة الحسم.
- 3- الأصل هو خضوع النشاط للضريبة، والإعفاء استثناء. والاستثناء لا يتوسع فيه ولا يقاس عليه؛ فلا يمتد الإعفاء الممنوح لإحدى الحكومات ومقاوليها من الباطن بمقتضى أوامر نظامية إلى المتعاقد مع المقاول من الباطن.
- 4- عدم تقديم المنشأة المستندات الثبوتية المؤيدة لدفعه الغرامة العقدية الموقعة عليها يترتب عليه رفض حسم ما تدعيه من غرامات عقدية.
- 5- قيام المنشأة بالتأمين على العاملين ضد مخاطر إصابات العمل التي يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية يعد مصرفاً غير ضروري لا يحسم من الوعاء الضريبي.
- 6- تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
- 7- عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/5/11هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (34) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي 2006م و2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/17هـ كل من:و.....و..... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (34) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (193/ص/ج/1) بتاريخ 1433/11/22هـ، كما قدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (321) بتاريخ 1434/1/6هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (331) بتاريخ 1434/1/21هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم بتاريخ 1434/1/20هـ لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إعفاء أرباح لعامي 2006م و2007م من الضريبة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة على أرباح لعامي 2006م و2007م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة مملوكة بنسبة 85,71% من قبل شركة (د) وبنسبة 14,29% من (ط)، كما أن شركة (د) مملوكة بالكامل للمجموعة (ج)، ومن ثم فإن (أ) هي أيضاً شركة تابعة لمجموعة (ج).

وطبقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة يتعين على حكومة المملكة المتحدة تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج كما أن المذكرة تتضمن أيضاً أن تتعاقد حكومة المملكة المتحدة



مع (ج) لإكمال بعض الأعمال، وقد وقعت الشركة بموجب برنامج عقداً مع (ج) لتنفيذ أعمال تصميم وتصنيع وتجميع وإصلاح وصيانة أجزاء ولوازم أنظمة ومعدات تتعلق بصيانة

وحيث إن العقود بموجب برنامج معفاة من ضريبة الدخل في المملكة، وحيث تم تأكيد الإعفاء الضريبي بموجب الخطاب الوزاري رقم بتاريخ 1406/6/8 هـ الصادر عن صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و.....، وحيث حققت الشركة جزءاً من أرباحها من العقود المنفذة بموجب برنامج، لذا قامت الشركة في إقراراتها الضريبية باستبعاد الأرباح الناتجة عن العقود المنفذة بموجب برنامج من الأرباح الإجمالية، ومن ثم تم سداد الضريبة على الأرباح الناتجة عن العقود الخاضعة للضريبة فقط.

ولم تعامل المصلحة الأرباح المتحققة بموجب برنامج كأرباح معفاة من الضريبة، كما أيدت اللجنة الابتدائية في قرارها المصلحة بحجة أن المستندات المقدمة من قبل الشركة المتعلقة بالإعفاء الضريبي لبرنامج لا تشير بوضوح إلى أن الشركة معفاة من الضريبة، واستندت اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها إلى البند (ثانياً) من الأمر السامي رقم بتاريخ 1431/3/13 هـ الصادر بشأن الأطراف المعفاة من ضريبة الدخل فيما يتعلق بالعقود الموقعة مع الحكومات الأجنبية والشركات، والذي تضمن "إن من يشمله الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نصاً صريحاً بموجب أمر من المقام السامي الكريم وفقاً لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولاً)"، كما استندت اللجنة الابتدائية أيضاً على أن الأمر السامي رقم بتاريخ 1407/9/29 هـ ينص على إعفاء الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن العاملين بمشروع من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة، وأن الأمر السامي المذكور لم يُنص على إعفاء المقاول من الباطن المتعاقد مع المقاول الرئيس من دفع هذه الرسوم أو الضرائب، حيث إن فرض الضريبة على جميع الشركات الأجنبية العاملة بالمملكة هو الأصل والاستثناء هو الإعفاء، لذا يجب أن تفسر نصوص الإعفاء في أضيق نطاق ولا يتوسع في تفسيرها أو يقاس عليها.

وأضاف المكلف أن مذكرة التفاهم بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة تتضمن أن المقاول الرئيس (ج) والشركات التابعة للمقاول الرئيس مثل (أ)، والمقاولين الأجانب المتعاقدين على المقاول الرئيس من الباطن لا يخضعون للضريبة بموجب برنامج (برنامج سابقاً).

ومذكرة التفاهم هي اتفاق دولي يفرض التزامات معينة على الأطراف الموقعة عليه، وعدم وفاء أي طرف بالتزاماته في هذا الاتفاق يجعل هذا الطرف مسئول بموجب أحكام القانون الدولي، وقد تأكدت هذه المسألة مراراً وتكراراً من قبل الأحكام الصادرة عن محكمة العدل الدولية، ووفقاً لذلك، فإن مذكرة التفاهم وثيقة ذات أهمية ويجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء الربط على المقاول الرئيس والشركات التابعة له والمقاولين من الباطن الأجانب.



ولغرض القيام بالتزامات مذكرة التفاهم كمقاول رئيس بموجب برنامج، أنشأت (ج) بعض الشركات التابعة في المملكة بما في ذلك (أ)، حيث إن نطاق العمل في البرنامج كان واسعاً جداً، وقد طُلب من (ج) تنفيذ العمل من خلال الشركات التابعة لها ومقاولي الباطن.

وقد أكد الملحق رقم (4) من خطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و..... رقم بتاريخ 1406/6/8هـ بصورة قاطعة أن (ج) والشركات التابعة لها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات برنامج لا تخضع لضريبة الدخل في المملكة عن الأرباح المتحققة ضمن إطار عمل البرنامج، حيث ورد في الخطاب الوزاري ما نصه "علماً بأن الأسعار التي اتفقتنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، ومن ثم وطبقاً للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج على أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن (ج)، والشركات التابعة لها، وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية لا تخضع للضريبة في المملكة عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

ويلاحظ من ذلك أن عقود برنامج معفية من الضريبة، وأن الإعفاء يغطي عقود (ج)، وشركاتها التابعة، والمقاولين من الباطن، وأن الإعفاء لا يخص شركة معينة كما هو موضح من الخطاب، ووفقاً لذلك، تُعد أي شركة تابعة ل(ج) أو مقاوليها من الباطن الذين ينفذون العمل بموجب برنامج معفيين من الضرائب في المملكة.

علاوة على ذلك، فإن الأوامر الملكية المذكورة كانت بصفة عامة وموجزة في طبيعتها ولا تتضمن بياناً بالشركات التي يمكن أن تشارك في تنفيذ البرامج وقد تستمر لعدة سنوات، وخارج حدود مؤسسة واحدة.

وأضاف المكلف أنه يحق له كونه إحدى الشركات التابعة ل(ج) التمتع بالإعفاء الضريبي فيما يتعلق بالأرباح من العقود المنفذة بموجب برنامج للأسباب التالية:

- 1- لا يوجد ذكر لأسماء الشركات التي سوف تشارك في تنفيذ العمل في برنامج بموجب مذكرة التفاهم وخطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و..... رقم بتاريخ 1406/6/8هـ الموافق (1986/2/16م)
- 2- أن أرباح الشركة من مشروع معفاة من الضريبة طبقاً لمذكرة التفاهم وكذلك طبقاً للخطاب الوزاري السابق الإشارة إليه، ولا يوجد أساس أو سند قانوني للمصلحة للإلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح بموجب مذكرة التفاهم.
- 3- أن المصلحة قد جانبها الصواب حين استندت إلى الأمر السامي رقم بتاريخ 1431/3/13هـ كأساس للتأكيد على عدم تمتع الشركة بالإعفاء الضريبي، وتجاهلت أهمية الإشارة إلى الفقرة الأولى من الأمر السامي الكريم رقم بتاريخ 1406/6/7هـ الموافق (1986/2/16م) ومذكرة التفاهم كاتفاقية دولية، وقد ورد في خطاب صاحب



السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و..... رقم أن المقاول الرئيس والشركات التابعة والمقاولين من الباطن الأجانب لبرنامج لا يخضعون للضريبة، ومن ثم فإن هذا الخطاب يكون ملزمًا.

4- أن القاعدة الثابتة لأنظمة المملكة (بما فيها الأوامر السامية) أنه لا يتم تطبيقها بأثر رجعي، عليه فإن استناد المصلحة على الأمر السامي رقم والذي أصبح واجب التطبيق بتاريخ 1431/3/13 هـ الموافق (2010/2/27م) لإلغاء الإعفاء الضريبي السابق منحه بموجب مذكرة التفاهم، يعد استنادًا في غير محله، علاوة على ذلك فقد تجاهلت المصلحة بصورة غير مبررة كل من مذكرة التفاهم، وكذلك خطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و..... الصادر بتاريخ 1406/6/8 هـ بشأن عدم خضوع أرباح المقاول الرئيس، والشركات التابعة له، والمقاولين من الباطن الأجانب فيما يتعلق ببرنامج للضريبة.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية استندت إلى قرار مجلس الوزراء رقم (278) بتاريخ 1391/4/14 هـ الموافق (1971/6/9م) الذي ينص "كما أن الوزارة قد لاحظت أن بعضًا آخر من الوزارات يلتزم في العقد المبرم مع الشركات الأجنبية بإعفاء أرباح العقد ودخول موظفي المقاولين الأجانب من الضريبة أو أن تتحمل الوزارة دفع تلك الضرائب نيابة عنهم، وكما كان الإعفاء من الضريبة لا يجوز نظامًا إلا في حالة صدور مرسوم ملكي، فإن الوزارات تأخذ بالالتزام الأخير وتطلب تخفيض الضرائب على دخول الأفراد والعاملين مع المقاول ومطالبتها بسداده"، كما نص القرار أيضًا على تطبيق القاعدة التالية: "البند رابعًا: عدم تضمين العقود التي تبرم مع الشركات الأجنبية أو المقاولين أو المتعهدين الأجانب ونحوهم نصًا بإعفاء أرباحهم أو دخول موظفيهم من الضرائب أو أدائها عنهم، ويمكن إذا اقتضت المصلحة ذلك إيراد نص يتضمن إلزام المتعاقد مع الإدارة بدفع جميع الضرائب في أوقاتها المحددة والعودة بعد ذلك إلى الجهة الإدارية المتعاقدة لتعويضه عنها من واقع المستندات والوثائق التي تم بموجبها تسديد تلك الضرائب على مصلحة الزكاة والدخل".

وفي هذا الخصوص نفيده أنه تم إلغاء الفقرة الرابعة المذكورة أعلاه من قرار مجلس الوزراء رقم (278) واستبدلت بقرار مجلس الوزراء رقم (17) بتاريخ 1406/1/16 هـ الموافق (1985/10/1م) والذي ينص على (عدم تضمين العقود التي تبرم مع الشركات الأجنبية أو المقاولين من الباطن أو المتعهدين الأجانب ونحوهم نصًا بإعفاء أرباحهم أو دخول موظفيهم من الضرائب أو أدائها عنهم)

كما صدرت قرارات مجلس الوزراء رقمي (278 و17) قبل توقيع مذكرة التفاهم بين حكومتي المملكة المتحدة والمملكة العربية السعودية، وبما أن مذكرة التفاهم الموقعة بين حكومتي المملكة المتحدة والمملكة العربية السعودية تعد بمثابة اتفاقية دولية ثنائية يجب أن تسود على القوانين المحلية المطبقة في هاتين الدولتين.

بناءً على ذلك وطبقًا للمبررات والتوضيحات المقدمة أعلاه، فإن فرض الضريبة على أرباح عقود برنامج ليس له مبرر قانوني.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن ما استندت إليه الشركة من الإعفاء هو خاص بإعفاء المقاول الرئيس لبرنامج من ضريبة الدخل، ولا ينسحب أثره إلى غيره، حيث لا إعفاء إلا بنص.

وقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم (17) بتاريخ 1406/1/16 هـ الذي ينص على (عدم تضمين العقود التي تبرم مع الشركات الأجنبية أو المقاولين من الباطن أو المتعهدين الأجانب ونحوهم نصاً بإعفاء أرباحهم أو دخول موظفيهم من الضرائب أو أدائها عنهم)، كما أنه صدر مؤخراً الأمر السامي البرقي رقم بتاريخ 1431/3/13 هـ الذي يتضمن أن من يشمل الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نص صريح بموجب أمر من المقام السامي الكريم ، كما استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على ذلك بعدة قرارات متضمنة أن الأصل في النظام الخضوع للضريبة والاستثناء هو الإعفاء وأن الإعفاء يتطلب نص صريح ، منها القرار رقم (245) بتاريخ 1421 هـ المصادق عليه بكتاب معالي وزير المالية رقم (1802/2) بتاريخ 1421/2/12 هـ ، والقرار رقم (441) لعام 1424 هـ والمصادق عليه بكتاب معالي وزير المالية رقم (1447/1) بتاريخ 1424/1/29 هـ.

عليه فإن إجراء المصلحة بخضوع كامل أرباح المكلف للضريبة يتفق مع التعليمات النظامية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء أرباح عقود برنامج عامي 2006م و2007م من الضريبة، في حين ترى المصلحة خضوع كامل أرباح المكلف بما فيها أرباح عقود برنامج للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على الموافقة السامية رقم (س/7518) بتاريخ 1406/6/7 هـ المتعلقة بالتعامل مع الحكومة البريطانية تبين أنها تنص على (أن تكون معاملتهم في هذا الخصوص مثلما عومل به الأمريكيان...)، كما قامت اللجنة بالرجوع إلى الأمر السامي رقم (2151) بتاريخ 1402/9/12 هـ الذي أعفيت بموجبه الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن وتبين أنه ينص في الفقرة (3) منه على "إعفاء الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية".

ويتضح من هذه النصوص أن الإعفاء من الضريبة مقصورٌ على الحكومة سواء الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط، أما استناد المكلف إلى خطاب وزارة رقم بتاريخ 1406/8/8 هـ، فترى اللجنة أن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية ، ومن ثم فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو أمراً سامياً وتأسيساً على ما تقدم ، ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة ، وأن الإعفاء منها هو استثناء ، والاستثناء لا يجوز التوسع فيه ، وحيث إن الموافقة السامية و الأمر السامي المشار إليهما آنفاً نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو



للحكومة ومقاوليها من الباطن، وحيث إن المكلف لم يكن متعاقدًا مباشرة مع الحكومة البريطانية، بل هو مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن (ج) للمقاول الرئيس (الحكومة البريطانية) لذا ترى اللجنة أن أرباح المكلف من برنامج لا يشملها الإعفاء من الضريبة، مما يتعين معه خضوع جميع أرباح المكلف للضريبة، ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم بتاريخ 1431/3/13 هـ الصادر بالموافقة على تحديد مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات الذي نص على:

"أولاً: في شأن تحديد مفهوم المقاولين:

1- المقاول الرئيس: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع الجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد.

2- مقاول الباطن: الشخص ذو الصلة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع المقاول الرئيس بموجب عقد آخر ينشأ في ظل العقد المبرم بين المقاول الرئيس والجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

3- المقاول المتعاقد مع مقاول الباطن للمقاول الرئيس: الشخص ذو الصلة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مع مقاول الباطن لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

ثانيًا: في شأن تحديد الجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية:

إن من يشملها الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نص صريح بأمر من هذا المقام وفقًا لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولاً).

ثالثًا: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولًا رئيسيًا:

إن الحكومة الأجنبية تعد هي المقاول الرئيس متى أبرمت عقدًا مع جهة حكومية في المملكة سواءً أتفدته عن طريقها مباشرة، أم تعاقدت مع مقاول آخر لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه، ويعد هذا المقاول في هذه الحالة مقاولًا من الباطن للحكومة الأجنبية".

وبناءً على ما تقدم، وحيث إن المكلف من الأشخاص الخاضعين للضريبة طبقًا للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج عامي 2006م و2007م من الضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: تذاكر السفر ورواتب الإجازات المستحقة لعامي 2006م و2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المكلف في عدم إضافة بند تذاكر السفر ورواتب الإجازات المستحقة إلى الوعاء الضريبي لعامي 2006م و2007م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة لكونهما يستحقان للعاملين عند إجازاتهم السنوية، ولا يمكن للعامل المطالبة براتب الإجازة وتذاكر السفر إلا إذا تمتع بإجازته السنوية، ولا يتمتع العامل بإجازته السنوية إلا بموافقة صاحب العمل، وبذلك يمكن اعتبار رصيد الإجازات والتذاكر المستحقة مصروفًا معلقًا على شرط هو تمتع العامل بإجازته السنوية، وبناءً عليه فإنه يكون من الناحية النظامية غير مستوفٍ لكامل الضوابط والشروط التي حددتها المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية لاعتبار المصروف جائر الحسم ومنها أن يكون مصروفًا فعليًا، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استثنائية على اعتبار أن رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة تمثل مبالغ محجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين عند إجازاتهم السنوية، وأن العامل لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته السنوية، مما يؤكد أن هذه المبالغ المحجوزة بغض النظر عن تسميتها مخصصات أو مصروفات مستحقة معلقة على شرط وهو تمتع الموظف بإجازته السنوية، وعليه ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م ببند تذاكر السفر ورواتب الإجازات المستحقة.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة بتاريخ 1436/2/17هـ ورد فيها أن معظم المكلفين يطبقون مبدأ الاستحقاق المحاسبي بصورة منتظمة وفقًا للمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في المملكة، ويتطلب ذلك تسجيل المصاريف في السنة التي تم خلالها تكبد التكاليف المرتبطة بتحقيق الإيرادات المقابلة، ويتم تحميل حساب تذاكر السفر ورواتب الإجازات المستحقة على قائمة الدخل مرة واحدة عند تكوينه، عليه فإذا كانت مبالغ هذا البند غير مسموح بحسمها في سنة تكوينها، فمتى يتم السماح بحسمها؟ وقد تم دفع هذه المستحقات لاحقًا من قبل الشركة، وقدمت الشركة صورًا من مستندات الدفع للمصلحة وللجنة الابتدائية بشأن المصاريف المستحقة، مما يدل على أن هذه المستحقات استوفت معايير حسم التكاليف على أساس الاستحقاق المحاسبي، علاوة على ذلك فإن كل بند من بنود هذه المصاريف يخضع لموافقة الإدارة والإجراءات المراقبة الداخلية قبل سداذه، عليه فلا يوجد سند نظامي للمبررات التي ساقتها المصلحة بشأن عدم اعتبار هذه المصاريف مستحقة.

وأضاف المكلف أنه طبقًا لنظام ضريبة الدخل يحق للمكلف حسم المصاريف المتكبدة المرتبطة بتحقيق الدخل طبقًا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل، ولم تتم الإشارة إلى رواتب الإجازات وتذاكر السفر كمصاريف غير جائزة الحسم طبقًا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك في المادة (13) من نظام ضريبة الدخل والمادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام واللتين



أوضحت البنود المختلفة للمصاريف غير جائزة الحسم، كما أنه طبقاً للمادة (25) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل يجب على المكلف تسجيل المصاريف عندما تؤكد جميع الحقائق تكبد ذلك المصروف.

على ضوء ما تقدم يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن المادة (12) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (الثالثة عشرة) من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل)، كما تبين أن المادة (15) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (لا يجوز حسم أي احتياطات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات).

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواء أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعدّ مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقاً لنظام العمل يعدّ حقاً ثابتاً للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقيق شرطي الاستحقاق والتحديد، فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن مبلغه محدد ومعلوم فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصاً عن ما تم تحديده، عليه فإن بند رواتب الإجازات يُعدّ مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، ومن ثمّ يعدّ من المصروفات جائزة الحسم طبقاً للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م ببند رواتب الإجازات المستحقة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرط الاستحقاق والتحديد حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعلاً بإجازته السنوية وقد يدفع له تعويض يقل عن المبلغ المحدد في القوائم المالية، مما ترى معه اللجنة أن هذا البند يُعدّ مصروفًا تقديرياً في حكم المخصص، ومن ثمّ لا يعدّ من المصروفات جائزة الحسم طبقاً للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه



فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م ببند تذاكر السفر المستحقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: التأمين على الحياة لعامي 2006م و2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/3) بتأييد المصلحة في إضافة بند مصروف التأمين على الحياة إلى الوعاء الضريبي لعامي 2006م و2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة حصلت على وثيقة تأمين جماعي على الحياة لعامليها، وذلك كما هو متبع عند معظم الشركات الصناعية الكبرى، وقد صدرت الوثيقة باسم الشركة، كما أن العاملين الذين يعملون على أساس دوام كامل يحق لهم الانتفاع من وثيقة التأمين المذكورة.

وأضاف المكلف أن مصاريف التأمين على الحياة لم تتم الإشارة إليها بصورة محددة كمصاريف غير جائزة الحسم طبقاً للمادة (13) من نظام ضريبة الدخل والمادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام، واللتي أوضحتا المصاريف غير جائزة الحسم، كما أن المادة (9) من اللائحة التنفيذية بشأن المصاريف غير جائزة الحسم لا تشمل جميع المصروفات التي يجوز حسمها، بل تذكر فقط شروطاً معينة لاعتبار تلك المصاريف كمصاريف محسومة، علاوة على ذلك، فإنه يعتمد على سياسة الشركة وأهمية النشاط لنشاط الشركة؟ وهل المصروفات هي مصروفات متعلقة ولازمة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة؟

وطبقاً لنظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية للنظام يعد المصروف جائز الحسم إذا استوفى شروط الحسم المحددة في النظام ولائحته التنفيذية، كما تنص الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

- أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.
- ت- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
- ث- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.
- د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وقد تكبدت الشركة مصروف التأمين على الحياة لمنفعة العاملين حتى يتمكنوا من تحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة، ويمكن التحقق منها من واقع الفواتير ومستندات الدفع الصادرة من جهات أخرى، إضافة إلى ذلك فإن هذه المصاريف ليست ذات



طبيعة رأسمالية، وذلك لأن وثيقة التأمين تصدر لسنة محددة، والفائدة منها لا يمكن أن تشمل سنوات مستقبلية ما لم يتم تجديدها.

من خلال ما ذكر أعلاه، فإنه ليس هناك مبرر لقرار اللجنة الابتدائية باستبعاد مصروف التأمين على الحياة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن التأمين على الحياة مصروف غير نظامي، ومن ثم فهو غير جائز الحسم، وقد استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على تأييد إجراء المصلحة بعدة قرارات، منها القرار الاستئنافي رقم (337) لعام 1422هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (1/2042) بتاريخ 1422/2/12هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م ببند التأمين على الحياة، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن المادة (12) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند حساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (الثالثة عشرة) من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل).

وبعد دراسة اللجنة للموضوع اتضح أن المكلف أدرج ضمن مصروفاته مبالغ للتأمين على الحياة، والتي تُعد تأمينًا إضافيًا لتعويض العاملين عن إصابات العمل (المخاطر) التي يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية، مما ترى معه اللجنة أن هذه المصاريف تُعد غير ضرورية، ولا تدخل ضمن المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط طبقًا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006م و2007م ببند التأمين على الحياة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة لعام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في إضافة بند غرامة المبيعات إلى الوعاء الضريبي لعام 2006م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقًا للعقد الموقع بين الشركة ووزارة.....، فقد قامت الوزارة بحسم غرامة من المبالغ المستحقة للشركة، وذلك بسبب التأخير في تنفيذ العقد بموجب شروط العقد المتفق عليها، وقامت المصلحة



في الربط الضريبي بتعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، كما أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة مستندة في حيثياتها إلى أن الشركة لم تقدم أي مستند يثبت وقوع هذه الغرامة من الجهة المتعاقد معها.

وأضاف المكلف أن استبعاد الغرامة يتعارض مع مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك للأسباب التالية:

1- نتجت الغرامة بسبب شروط العقد المتفق عليها بين وزارة..... والشركة، ولم تزود الوزارة الشركة بتأكيد الغرامة المحسومة بسبب أن الوزارة بعد حسم الغرامة من قيمة الفاتورة المقدمة تقوم بإصدار شيك بالمبلغ الصافي، وتحسب الشركة الغرامة بالفرق بين الفواتير الصادرة والمبلغ المتحصل من الوزارة.

2- طبقاً للفقرة (6) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل فإنه يحق للمكلف حسم الغرامات المالية من الأرباح الخاضعة للضريبة بشرط أن تكون موافقاً عليها من طرفي العقد، حيث نصت المادة المذكورة على أن (الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، يجوز حسمها بشرط أن تكون موثقة من الجهة المتعاقد معها المكلف، وأن يتم التصريح عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استردادها).

3- نتجت الغرامة المذكورة بسبب مخالفة شروط تعاقدية ، وتم الاتفاق عليها من قبل الطرفين الموقعين للعقد ، ومن ثم فإن هذه الغرامة تعتبر واجبة الحسم لأغراض حساب الضريبة، علماً بأن الشركة قد صرحت عن هذه الغرامة ضمن إيرادات العقد في إقراراتها الضريبية ، وعليه فإن جميع الشروط المذكورة في البند (6) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنطبق على هذا المصروف، وطبقاً للمستندات الثبوتية والعقود، لا يوجد مبرر لاستبعاد هذه الغرامة من المصاريف جائزة الحسم، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م ببند الغرامة البالغ (1,261,847) ريال .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة التي تثبت فرض هذه الغرامة من جهة التعاقد، وقد قام فريق الفحص الميداني باختيار عينة من صفحة الأستاذ لهذا البند، وتم طلب المستندات المؤيدة لذلك ، وقد قدم المكلف جدولاً يوضح كيفية حساب الغرامة ، كما أفاد المكلف أن جهة التعاقد لم تقدم أي مستندات من طرفها بمبالغ الغرامة ، سوى أنها تصدر شيكاً بالمبلغ الذي تقوم بتسديده ، وهو الصافي بعد حسم الغرامة ، وعليه تم حساب الغرامة على أساس أنها تمثل الفرق بين قيمة الفاتورة والمبلغ المسدد من جهة التعاقد ، عليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م ببند الغرامة المفروضة من الجهة



المتعاقدة البالغة (1,261,847) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام تنص على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

كما تبين أن الفقرة (6) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام تنص على أن (الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، يجوز حسمها بشرط أن تكون موثقة من الجهة المتعاقد معها المكلف، وأن يتم التصريح عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استردادها).

وبعد اطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف تبين لها أنها لا تعد أن تكون كشفاً تفصيلياً بمفردات الغرامة وكيفية حسابها طبقاً لسجلات المكلف دون تأييد مفرداته بمستندات من طرف ثالث سواء كان مستخلصاً أو خطابات محددة.

وحيث لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة للغرامة من الجهة المتعاقدة بالمخالفة للمادتين (9 و10) من اللائحة التنفيذية للنظام، لذا ترى اللجنة أن هذا البند غير مؤيد مستندياً، ومن ثم يُعد من المصاريف غير جائزة الحسم، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006م ببند الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة البالغة (1,261,847) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: فرق مصاريف برنامج لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بتأييد المصلحة في إضافة فرق مصاريف برنامج إلى الوعاء الضريبي لعام 2007م.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تكبدت مصاريف بشأن برنامج قدرها (116,865,248) ريالٍ تفصيلها على النحو التالي:

المباول من الباطن	طبيعة الخدمة	المبلغ بالريال
(د)	خدمات عمرة وصيانة	96,314,998
(هـ)	خدمات فنية	5,610,000
(و)	دفعات إضافية	14,913,250
الإجمالي		116,865,248

وحيث إن الشركة تتبع طريقة الاستحقاق في الحسابات، لذا قامت بتسجيل المصاريف المتكبدة خلال السنة في سبيل تحقيق الإيرادات، وإن تسجيل المصاريف المذكورة يتفق مع الأسس المحاسبية المطلوب اتباعها وفقاً للمعايير المحاسبية الصادرة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونظام ضريبة الدخل.

وتنص الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن (المصاريف التي يجوز دسها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وقامت المصلحة في الربط الضريبي بتعديل نتيجة الحسابات بمبلغ (20,550,250) ريالٍ، كما أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة مستندة في حيثياتها إلى أن الشركة لم تقدم المستندات التي تغطي كامل مصاريف برنامج



وأضاف المكلف أن المصاريف المرفوضة البالغة (20,550,250) ريال، كانت مستحقة وتم سدادها لاحقاً، وحيث إن المصلحة فرضت ضريبة على الأرباح المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة بموجب برنامج، فقد أدى استبعاد المبالغ أعلاه إلى فرض الضريبة مرتين على الدخل بموجب العقود المعفاة من الضريبة، الأولى من خلال فرض ضريبة على ربح العقود المعفاة من الضريبة وذلك بإضافتها للأرباح الخاضعة للضريبة، والثانية باستبعاد المصاريف المتعلقة بها والتي صرفت لتحقيق تلك الإيرادات.

وقد قامت الشركة بتقديم جميع المستندات المطلوبة لكل من المصلحة واللجنة الابتدائية، كما قامت اللجنة الابتدائية بفحص المستندات المقدمة من قبل المكلف أثناء وبعد جلسة الاستماع، ومع ذلك تجاهلت اللجنة الابتدائية المستندات المقدمة، بناءً عليه فإن استبعاد المصاريف البالغة (20,550,250) ريال ليس متماشياً مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، بل يجب حسم كامل مصاريف برنامج البالغة (116,865,248) ريال كمصاريف واجبة الحسم طبقاً للمادة (9) من اللائحة التنفيذية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه عند فحص المصاريف المباشرة لبرنامج البالغة (116,865,248) ريال تم طلب الفواتير والمستندات المؤيدة لها، وأفاد المكلف أنه لا يوجد لديه فواتير بسبب أن طبيعة هذا البرنامج تحتم الاستمرارية في صيانة دون توقف بغض النظر عن توقيع العقد، وعليه فقد شرعت الشركة بالعمل في البرنامج لعام 2007م بدون عقد موقع مع (ج) (جهة التعاقد)، وقدمت الشركة شهادة على مطبوعاتها تبين أن المبالغ المحملة وقدرها (96,314,998) ريال مصادق عليها من شركة (د) وشركة (و)، والذي يتضح منه أن هناك فرق بين المحمل وبين الشهادة المقدمة (96,314,998-116,865,248) قدره (20,550,250) ريال، ولذلك تم إضافته للوعاء الضريبي، عليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م بغرق بند مصاريف برنامج البالغ (20,550,250) ريال، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام تنص على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.



ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وباطلاع اللجنة على محاضر الفحص الميداني اتضح أن المكلف لم يقدم جميع المستندات المؤيدة لكامل بند مصاريف برنامج، حيث ورد في المحضر ما نصه (قدم الحاضر شهادة على مطبوعات (أ)..... تبين أن المبالغ المحملة قدرها (96,314,998) ريالٍ مختوم من شركة (ط) وشركة (و).

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف التي تخص الفرق البالغ (20,550,250) ريالٍ اتضح أنها عبارة عن فواتير صادرة من مقاولي الباطن في عام 2008م، مما ترى معه اللجنة أن هذه الفواتير أحداث مالية لا تخص عام الاستئناف، ولذا لا تعد ضمن المصاريف جائزة الحسم في عام 2007م طبقاً للمادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007م بفرق بند مصاريف برنامج البالغ (20,550,250) ريالٍ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السادس: الديون المعدومة لعام 2007م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/6) بتأييد المصلحة في عدم اعتماد الديون المعدومة للمكلف بمبلغ (310,667) ريال لعام 2007م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية يحق للمكلف المطالبة باستخدام المخصص المتعلق بالديون المعدومة حسب الضوابط الواردة في الفقرة (3) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية وهي:

أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.

ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.

ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية لدى المكلف.

د- أن يتم اتخاذ جميع الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.

هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.



و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون المعدومة ضمن إيراداته متى تم تحصيلها.

وتتعلق الديون المعدومة البالغة (310,667) ريالاً بإشعار مدين تم إصداره من قبل الشركة للمورد شركة (ي) لاسترداد غرامة فرضتها وزارة..... بسبب خرق أحد الالتزامات التعاقدية، علماً بأن شركة (ي) تقدم خدمات للشركة بشأن العقد المبرم مع وزارة.....

وعلى الرغم من الجهود الكبيرة التي بذلتها الشركة لم تسدد شركة (ي) مبلغ الإشعار ، ومن ثم تعين على الشركة شطب هذا المبلغ، وبما أن المبلغ المذكور ليس كبيراً فإنه لم يكن مجدياً من الناحية الاقتصادية الشروع في اتخاذ الإجراءات القانونية ورفع قضية ضد الشركة المذكورة، وقد قام المراجع الخارجي للشركة بالتحقق من هذا المبلغ والجهود التي بذلتها الشركة لاسترداد هذا المبلغ ، ومن ثم وافق على حسم هذه المصاريف وذلك عند إبداء رأيه حول القوائم المالية المدققة لسنة 2007م، إضافة إلى ذلك فإن شركة (ي) جهة ليست جهة مرتبطة، وبناءً عليه يطلب المكلف حسم الديون المعدومة ضمن المصاريف جائزة الحسم. في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بعدم اعتماد الديون المعدومة البالغة (310,667) ريالاً بحجة عدم تقديم المكلف مبررات موثقة تثبت استحالة تحصيل تلك الديون، وما تم تقديمه من المكلف هي مطالبة لشركة (ي) لسداد المبلغ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الديون المعدومة البالغة (310,667) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2007م، في حين ترى المصلحة عدم اعتماد الديون المعدومة البالغة (310,667) ريالاً، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بكتاب وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (14) من نظام ضريبة الدخل تنص على (أ- يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيراداً في دخل المكلف الخاضع للضريبة.

أ- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقاً لما تحدده اللائحة).

كما حددت الفقرة (3) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية الضوابط الآتية لحسم الديون المعدومة وهي:

أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.



ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.

ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية. أن يتم اتخاذ جميع الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.

هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.

و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.

وبناءً عليه، وحيث إن المكلف لم يقدم ما يفيد قيامه باتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل تلك الديون أو ما يفيد إفلاس المدين أو صدور حكم قضائي بحقه، لذا ترى اللجنة تطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه، أن الديون التي أعدمها المكلف لا تعد من المصاريف جائزة الحسم، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الديون المعدومة البالغة (310,667) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2007م وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند السابع: ضريبة الاستقطاع لعام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/10) بتأييد المصلحة في حساب ضريبة الاستقطاع على المكلف لعام 2006م بمعدل 15%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة تابعة ل(ج)، وطبقاً لبرنامج، طلبت من (ج) التعاقد مع الشركة لتقديم بعض خدمات الصيانة المتعلقة في عدة مواقع داخل المملكة، وكجزء من التزامها، طلبت الشركة من (ز) (شركة أجنبية غير مقيمة) تقديم هذه الخدمات، وذلك لأنها تمتلك الخبرة والتقنية اللازمين لتنفيذ ما طلبته منها الشركة بموجب العقد المنفذ في إطار برنامج، وبما أن الأعمال المنفذة المتعلقة بالمشاريع بموجب برنامج معفاة من الضريبة، لم تقم الشركة باستقطاع الضريبة عن المدفوعات التي تمت إلى (ز)، وقامت المصلحة بحساب ضريبة استقطاع بنسبة 15% عن جميع المدفوعات التي تمت من قبل الشركة لصالح (ز) والتي تمت لتنفيذ العقد المبرم في ضوء برنامج المعفى من الضرائب.

وأضاف المكلف أنه تم توقيع مذكرة التفاهم بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة بشأن مشروع، وتنص مذكرة التفاهم على أن السعر الخاص بالخدمات المنفذة بموجب برنامج لا يشمل الضرائب المفروضة على المقاول الرئيس (مجموعة ج)، والشركات التابعة للمقاول الرئيس ك(أ) مثلاً، أو المقاولين الأجانب، وإن إدراج هذه المادة في مذكرة التفاهم قصد منه تفادي فرض ضريبة دخل على الأعمال المنفذة من قبل المقاول الرئيس



والشركات التابعة له والمقاولين من الباطن الأجانب، عليه فإن العقود المتعلقة ببرنامجه (برنامجه سابقًا) يجب ألا تخضع للضريبة.

ومذكرة التفاهم هي بمثابة اتفاق يفرض التزامات معينة على الأطراف الموقعة عليه، وعدم وفاء أي طرف بالتزاماته في هذا الاتفاق يجعل هذا الطرف مسئول بموجب أحكام القانون الدولي، وقد أكدت هذه المسألة مرارًا وتكرارًا من قبل الأحكام الصادرة عن محكمة العدل الدولية، بناءً على ذلك، فإن مذكرة التفاهم هي وثيقة ذات أهمية ويجب أن تؤخذ بين الاعتبار عند إجراء الربط على المقاول الرئيس والشركات التابعة له والمقاولين من الباطن الأجانب.

وقد أكد خطاب وزير رقم (3-595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8 هـ الموافق (1986/2/16م) بصورة قاطعة بأن (ج) والشركات التابعة لها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات برنامجه لا تخضع لضريبة الدخل في المملكة عن الأرباح المتحققة ضمن إطار عمل البرنامج، حيث ورد فيه ما نصه "علماً بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، ومن ثم وطبقاً للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج على أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن (ج)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

وحيث إن مذكرة التفاهم والخطاب المذكور أعلاه قد أكدوا على تمتع مقاولي برنامجه بالإعفاء الضريبي، لذا يجب عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ التي دفعتها الشركة إلى (ز).

وأضاف المكلف أنه مع عدم الإخلال بوجهة نظر الشركة والقائمة على عدم صحة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ التي دفعتها الشركة إلى (ز)، فإن الخدمات المقدمة طبقاً للعقد المبرم بين الشركة و(ز) هي عبارة عن خدمات استشارية وفنية تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع 5% وليس نسبة 15% التي فرضتها المصلحة طبقاً للربط، بما يخالف نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وطبقاً للمادة (63) من اللائحة التنفيذية يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها فيما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العملية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها.

على ضوء ما ذكر أعلاه يطلب المكلف إعفاء المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام 2006م من ضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ز) لضريبة الاستقطاع، فإن نسبة الضريبة التي تطبق عليها هي 5% وليس 15% كونها مدفوعة مقابل خدمات فنية واستشارية.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بخصوص برنامج وموضوع الإعفاء فقد سبق التعليق عليه في البند الأول وهو ينطبق على هذا البند.

ومن جهة أخرى ومن مطالعة العقد المبرم بين المكلف و (ز) تبين أن طبيعة عمل (ز) متعددة ولا يمكن حصرها في خدمات فنية أو استشارية، كما تبين من العقد أن طبيعة العمل هي أعمال صيانة وتشغيل وتوفير الموارد الاستهلاكية والتجهيزات وتوفير التصميمات والخدمات الهندسية وتطوير وتطبيق برنامج تدريب للموظفين، وقد طلبت المصلحة مرفقات الفواتير التي توضح طبيعة الأعمال، فأجاب المكلف أنه لا يوجد لديه مرفقات لهذه الفواتير وإنما يتم الدفع بموجب العقد، وفي ظل غياب المستندات التي توضح طبيعة الأعمال فقد تم استقطاع الضريبة بنسبة 15% طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام 2006م من ضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ز) لضريبة الاستقطاع، فإن نسبة الضريبة التي تطبق عليها هي 5% وليس 15%، في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام 2006م لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع، وحيث إن هذه اللجنة وصلت في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج من الضريبة، لذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام 2006م من ضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يخص نسبة الضريبة التي يتم حسابها وهل هي 5% على اعتبار أن الخدمات المقدمة عبارة عن خدمات فنية واستشارية، أم أنها 15% باعتبارها تصنف ضمن دفعات أخرى، فإن الأمر يستلزم معرفة طبيعة الخدمات المقدمة.

وبرجوع اللجنة إلى الاتفاقية الموقعة بين المكلف و(ز) بتاريخ 2004/11/30م تبين أن الفقرة (2) من الاتفاقية حددت التزامات ومسئولية (ز) كالآتي:

- القيام بأعمال الصيانة والتشغيل اللازمة للتجهيزات الموضحة في المرفق رقم (1) وفقاً لمقتضيات العقد.

- توفير التصميمات والخدمات الهندسية التي قد تكون ضرورية لأعمال التطوير المتعلقة بالمشروع.



- التواصل بين المكلف والقوات الجوية الملكية، وذلك فيما يختص بالشئون الفنية وغيرها من الأمور.

- تطوير وتطبيق برنامج تدريب برأس العمل للعاملين التابعين للمكلف.

- توفير الدعم المناسب حسبما يلزم لتنفيذ العقد بمستوى عال من الكفاءة.

وعليه فإن اللجنة ترى أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف في غالبها ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الوارد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه (يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها).

وبناءً عليه ترى اللجنة خضوع المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام 2006م لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% تطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً 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 وفقاً للأسعار الآتية: 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا يتجاوز سعر الضريبة 5%)، وكذلك لنص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية المتضمنة (يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التالية: خدمات فنية أو استشارية 5%).

لكل ما تقدم ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة ل(ز) بنسبة 5% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثامن: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/12) بتأييد المصلحة في حساب غرامة تأخير بنسبة 1% عن كل (30) يوم تأخير من استحقاق فرق الضريبة غير المسددة الناتجة عن تعديلات المصلحة لعامي 2006م و2007م وعلى ضريبة الاستقطاع لعام 2006م وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الالتزام الضريبي الإضافي وضرائب الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة في الربط نتجت بسبب الاختلاف في وجهات النظر بينه وبين المصلحة، وليس نتيجة تعمد عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث تم الالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وقامت المصلحة بإجراء الربط الضريبي بعد مضي (ثلاث) سنوات من تاريخ تقديم الإقرار، ومن ثم فلا يوجد أي مبرر لقيام المصلحة بفرض



غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته المصلحة على أساس طريقة مختلفة تمامًا عن الطريقة التي قدم على أساسها الإقرار.

وأضاف المكلف أنه يجب عدم فرض غرامة التأخير طبقًا للفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (السابقة) 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في الحالات الآتية:

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

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

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الوارد في المادة (الحادي والسبعين) من النظام.

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (بعشرة) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسئولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع).

وطبقًا لهذه المادة، فإنه ليس هناك غرامة تأخير واجبة السداد، حيث تم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار في الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، كما أنه طبقًا للفقرة (ب) من المادة أعلاه تستحق غرامة التأخير عن كل (30) يوم تأخير بدءًا من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

على ضوء ما سبق، يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بالبنود السابقة وكذلك فرق ضريبة الاستقطاع، وفي حال فرضها يجب أن تحسب من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بالبنود السابقة وكذلك فرق ضريبة الاستقطاع لغرامة تأخير بنسبة (1%) عن كل (30) يوم تأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقًا للمادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية بالنسبة لضريبة الدخل، أما بخصوص غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع فقد استحققت على المكلف طبقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي والفقرتين (أ و هـ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية، وعليه فإن تاريخ استحقاق الغرامة لكل دفعة يبدأ بعد اليوم العاشر للشهر التالي للدفع.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بالبند السابقة وكذلك فرق ضريبة الاستقطاع، وفي حال فرضها يطلب أن تحسب من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بالبند السابقة وكذلك فرق ضريبة الاستقطاع وذلك من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد)، ونصت الفقرة (د/2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم).

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة "الحادية والسبعين" من هذه اللائحة)، وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة "الحادية والسبعين" من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحسب عليها غرامة التأخير



من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف والتي لا تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة).

وبناءً عليه، وحيث إن البنود التالية تحكمها نصوص نظامية واضحة سبق ذكرها في حيثيات القرار وهذه البنود هي:

- خضوع أرباح المكلف من عقود برنامج للضريبة.

- تعديل نتيجة الحسابات ببنود الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة، ومصاريف برنامج، والديون المعدومة.

- إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ز) لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة لهذه البنود بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير بدءا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، وبالنسبة لضريبة الاستقطاع فتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة وهو اليوم العاشر من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذه البنود، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بحساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببندى تذاكر السفر المستحقة والتأمين على الحياة، وحيث إن هذين البندين لم يردا ضمن المصاريف الجائز حسمها وكذلك المصاريف غير الجائز حسمها المنصوص عليهما في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية، ومن ثم فلا تحكمهما نصوص نظامية واضحة، وحيث إنه قد استقر تفسير هذه اللجنة للنصوص النظامية المتعلقة بهذا الشأن بأن يتم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة في مثل هاتين الحالتين من تاريخ صدور قرار نهائي، إلا أن المكلف قد طلب في استئنافه أن يتم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ إجراء الربط في حال فرض الغرامة، وحيث إن الفقرة رقم (8) من المادة (61) من اللائحة التنفيذية قد نصت على أنه (لا يجوز أن يقل ربط الضريبة عما أقر به المكلف أو ممثله...)، لذا فإن اللجنة إعمالاً لحكم الفقرة السابقة ترى أن يتم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ إجراء الربط، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المتقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (34) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.



ثانيًا: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج عامي 2006 م و 2007 م من الضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2/أ- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006 م و 2007 م ببند رواتب الإجازات المستحقة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006 م و 2007 م ببند تذاكر السفر المستحقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي 2006 م و 2007 م ببند التأمين على الحياة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

4- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2006 م ببند الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة البالغة (1,261,847) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2007 م بفرق بند مصاريف برنامج البالغ (20,550,250) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

6- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الديون المعدومة البالغة (310,667) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2007 م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

7/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام 2006 م من ضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة ل(ز) بنسبة 5% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

8/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن البنود التالية:

-خضوع أرباح المكلف من عقود برنامج للضريبة.

-تعديل نتيجة الحسابات ببند الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة، ومصاريف برنامج والديون المعدومة.



-إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ز) لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار.

ب-رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببندى تذاكر السفر المستحقة والتأمين على الحياة، على أن يتم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات بهذين البندين من تاريخ إجراء الربط وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، 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،



رقم القرار: 1498

سنة القرار: 1436

المفتاح

أرباح / خسائر / ضريبة استقطاع / غرامة / فروق - ضريبة الدخل.

الموضوع

أرباح تقديرية / خسائر مدورة (مرحلة - متراكمة) / ضريبة أرباح تقديرية / ضريبة جهات غير مقيمة / غرامة عدم سداد ضريبة / فروق تحويل عملة.

المبدأ

- 1- يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري.
- 2- المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة تخضع للسعر العام لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% إلا ما استثنى بنص خاص.
- 3- العبرة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية حدوث توزيع فعلي أو حكومي لتلك الأرباح، وإخفاق الهيئة في إثبات ذلك ينفي عليه إلغاء قرار فرض ضريبة الاستقطاع.
- 4- سقوط الأصل يستتبع سقوط الفرع ومن ثم إذا أسقطت عن المكلف الضريبة المستحقة فإن ذلك يستتبع سقوط غرامة التأخير المترتبة عليها، ويترتب عليه إلغاء قرار الهيئة بفرض غرامة تأخير عن فروق الضريبة التي لم تسدها المنشأة لسقوط أصلها.
- 5- وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المنشأة والهيئة حول فرض الضريبة ذاتها، يترتب عليه عدم جواز فرض غرامة تأخير على عدم سداد تلك الضريبة، ومخالفة الهيئة لذلك يؤدي إلى إلغاء قرارها بفرض غرامة التأخير.



نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/5/18هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 61432/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (2) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على الربط الضريبي للأعوام من 2006م حتى 2008م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1435/6/16هـ كل من:و.....
و.....

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 (2) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/13) بتاريخ 1433/1/24هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (73) بتاريخ 1433/3/23هـ، كما قدم نسخة من خطابه رقم (12/86) بتاريخ 1433/3/22هـ الموجه للمصلحة بملاحظاته على المبالغ المستحقة والمسددة التي لم تأخذها المصلحة في الاعتبار عند إعداد الربط والإفادة عن قيامه بسداد بمبلغ (2,383,836) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبسؤال اللجنة ممثلي المصلحة هل سدد المكلف المبلغ المستحق عليه (ضريبة وغرامة) بموجب القرار الابتدائي أو قدم عنه ضماناً بنكيًا، أفادوا بأن المكلف سدد كامل المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: تسوية خسائر سنوات سابقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) بانتهاء الخلاف على بند ضريبة الدخل على الشركات للحيثيات الواردة في القرار. وقد تضمنت حيثيات القرار انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على أحقية الشركة في خصم 25% من أرباح العام طبقاً لإقراره وفقاً لما ورد في مذكرة الاعتراض رقم (1432/16/5656) بتاريخ 1432/1/13هـ.

304



والمادة (11) من اللائحة التنفيذية وهي الخسائر المعتمدة بالربط المشار إليه في عام 2005م ، وذكرت المصلحة أن هذا ما يطالب المكلف به في اعتراضه الأصلي و أكدته حيثيات القرار الابتدائي حيث أشار القرار إلى انتهاء الخلاف بين المصلحة والمكلف بموافقة المصلحة على حسم 25% من أرباح العام طبقاً لإقرار المكلف ، إلا أن المكلف عند استئنافه طالب بحسم 25% من الربح التقديري الذي أجرته المصلحة الناتج عن عدم قبول المصلحة لحساباته بالرغم من موافقته على هذا الربط وعدم الاعتراض عليه للأعوام محل الفحص ، وترى المصلحة أن ما جاء في الاستئناف يعد دفعًا وطلبًا جديدًا لم يذكره المكلف في اعتراضه ولم يتم مناقشته أمام اللجنة الابتدائية ولذلك تطالب المصلحة برفضه شكلاً ، وبالنسبة للغرامة فترى المصلحة بأن غرامة التأخير طبقاً للمادة (77) من نظام ضريبة الدخل تعد واجبة السداد.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم خسائره المرحلة بنسبة 25% من الربح التقديري طبقاً للربط التي أجرته المصلحة، في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها بأن يتم حسم الخسائر بنسبة 25% من الربح طبقاً لإقرار المكلف مع توجب غرامة التأخير المترتبة على ذلك.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (21) من نظام ضريبة الدخل نصت على أنه: أ- يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنوياً، ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية، ج- لحساب صافي الخسارة التشغيلية للشخص الطبيعي ينظر إلى الحسومات والإيراد للنشاط فقط)، كما تبين أن المادة (11) من اللائحة تنص على أنه: (1- يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز 25% من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف، 2- لا ينطبق ما ورد في الفقرة (1) أعلاه على الخسائر التشغيلية التي يتكبدها المكلف قبل نفاذ قرار مجلس الوزراء رقم (3) بتاريخ 1421/1/10هـ الموافق 2000/4/10م أو التي يتكبدها خلال فترة الإعفاء الضريبي أو على الخسائر التشغيلية المتحققة من مزاولة أوجه نشاط غير خاضعة أصلاً للضريبة بموجب نظام ضريبة الدخل إذا كان لدى المكلف أوجه نشاط خاضعة وأخرى غير خاضعة، حيث لا يحق للمكلف ترحيل مثل تلك الخسائر، 3- لا يسمح بترحيل خسائر لم يتم تحديدها بموجب حسابات نظامية مدققة من محاسب قانوني مرخص له بالمملكة، 4- لا يجوز ترحيل خسائر لشركة أموال حدث تغيير أو تعديل في ملكيتها أو في السيطرة



عليها بما نسبته 50% أو أكثر إلا للخسائر التي تتحقق بعد حدوث التغيير في الملكية وتنطبق عليها الضوابط الخاصة بترحيل الخسائر، 5- في حالة الشخص الطبيعي تمثل الخسارة التشغيلية الفرق بين إيراد النشاط والمصاريف المتعلقة به فقط). ومما سبق يتضح أن الطرفين متفقان على حسم الخسائر المرحلة بنسبة 25% من ربح العام، وخلافهما يكمن في تحديد المقصود بربح العام الذي تحسم منه تلك الخسائر هل هو الربح طبقاً لإقرار المكلف أم الربح التقديري طبقاً لربط المصلحة. وحيث إن النصوص المشار إليها في المادة (21) من نظام ضريبة الدخل والمادة (11) من اللائحة التنفيذية وخاصة الفقرة (1) منها قضت وبشكل واضح بأن تحسم الخسائر المرحلة بنسبة 25% من الربح طبقاً لإقرار المكلف فإن اللجنة وفقاً لهذه النصوص ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص. وبالنسبة لغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على فروقات الضريبة المستحقة الناتجة عن حسم الخسائر بنسبة 25% من الربح طبقاً للإقرار وحيث إن معالجة الخسائر المرحلة مسألة منصوص عليها في نظام ضريبة الدخل وفي اللائحة التنفيذية وبما أن ما يطالب به المكلف من حسم الخسائر المرحلة بنسبة 25% من الربح الجزافي يخالف تلك النصوص فإن الغرامة التي احتسبتها المصلحة على فرق الضريبة الناتج عن حسم الخسائر المرحلة بنسبة 25% من الربح طبقاً للإقرار تعد واجبة الأداء وذلك تطبيقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2-أ-ب-ت-ج-ح) المتعلق بضريبة الاستقطاع بالآتي:

- أ- رفض اعتراض الشركة على ربط ضريبة الاستقطاع على التوزيع الجزافي للأرباح للحيثيات الواردة في القرار.
- ب- رفض اعتراض الشركة على ربط ضريبة الاستقطاع على الأطراف المرتبطة (ب) ودبي ومصر وتونس وفرنسا بنسبة 15% عام 2008م بمبلغ (1,778,692) ريال للحيثيات الواردة في القرار.
- ت- رفض اعتراض الشركة على ربط ضريبة الاستقطاع على منشأة (ب) بنسبة 15% ل عامي 2007م و2008م للحيثيات الواردة في القرار.
- ث- رفض اعتراض الشركة على المبالغ المدفوعة ل(ج) عام 2008م بمبلغ (797,859) ريال للحيثيات الواردة في القرار.
- ج- رفض اعتراض الشركة على ضريبة الاستقطاع على فروق تحويل العملة الناشئ عن المبل المدفوع إلى د للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر الآتي:

- أ- بالنسبة لضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2008م.



ذكر المكلف أن المصلحة لأغراض ضريبة الشركات قامت بحساب الربح على أساس جزافي، وفرضت على هذا الربح الجزافي ضريبة استقطاع باعتبارها أرباح موزعة كما يلي:

طبيعة البند	العام	المبلغ طبقاً للربط المعدل	ضريبة الاستقطاع المفروضة
توزيع افتراضي للأرباح	2006م	1,626,712	81,826
	2007م	786,343	39,322
	2008م	2,804,686	140,234

وذكر أنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد للربط الصادر عن المصلحة الذي قضى بفرض ضريبة استقطاع على توزيع أرباح افتراضي وذلك - أولاً - لأن توزيع الأرباح لا يمكن أن يتم من الأرباح التي قدرتها المصلحة - وثانياً - لأنه في الواقع لم يتم توزيع أرباح خلال تلك السنوات، ويستند المكلف إلى الأمور التي أوردتها بالتفصيل في النقطة (12) من خطاب الاعتراض رقم (11.0873.02) والنقطة (22) (أ) من المذكرة التفصيلية المقدمة إلى لجنة الاعتراض والمقدم لهذه اللجنة نسخة منها.

وأكد المكلف على أن الربح الذي يتم توزيعه لأي شركة هو الربح المحاسبي ناقصاً أي ضريبة استقطاع للسنة وليس الربح الذي تقدره المصلحة لأغراض الضريبة، ويرى أنه ليس من الإنصاف مطالبته بسداد ضرائب على مبالغ لم يحصل عليها، وحتى لو افترض أن توزيعات الأرباح يمكن أن تدفع على أساس أرباح افتراضية فمن أين سيأتي النقد اللازم لدفع مثل هذه الأرباح وسداد ضريبة الاستقطاع عليها؟ كما أن ما يجب ملاحظته أيضاً أنه حتى في الظروف الاعتيادية فإن الربح الممكن توزيعه ليس هو الربح الخاضع للضريبة الذي يتم التوصل إليه بعد عدم السماح بحسم بعض التكاليف، وأن ضريبة الاستقطاع وفقاً لنظام ضريبة الدخل إنما تفرض على أساس المبالغ المدفوعة وليس على أساس مبالغ تقديرية، حيث نصت المادة (68) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل على: أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم وعلى الشخص الطبيعي "ممن يدفعون" مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...)، وأضاف بأن إجابة المصلحة على الأسئلة والاستفسارات الأكثر شيوعاً الموجودة على موقع المصلحة ومن ضمنها الإجابة على السؤال رقم (30) أوضحت بأن العبرة في سداد ضريبة الاستقطاع هو تاريخ الدفع، أي أن العبرة بتاريخ دفع المبالغ للشخص غير المقيم لأن التعليمات النظامية تقضي بتوجب ضريبة الاستقطاع عند دفع المبلغ ويجب تسديدها للمصلحة خلال (10) أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الدفع للمستفيد، وبناءً على ما تم تقديمه من بيانات وتوضيحات يطالب المكلف اللجنة بأن تطلب من المصلحة إلغاء ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على توزيع افتراضي للأرباح الجزافية.



ب- بالنسبة للمبالغ المحملة على حسابات المكلف كأجور من قبل (ب) ودبي ومصر وتونس وفرنسا خلال عام 2008م البالغة (1,778,962) ريال، فإن المكلف لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على أساس سداد افتراضي للفواتير لمختلف منشآت (ب) مثل البحرين ودبي ومصر وتونس وفرنسا، ويستند المكلف إلى نفس الأمور التي أوردتها بالتفصيل في النقطة (22) من خطاب الاعتراض رقم (11.0873.02) وكذلك النقطة (22) (أ) والنقطة (22) (ب) من المذكرة التفصيلية المقدمة إلى لجنة الاعتراض المقدم لهذه اللجنة نسخة منها، وبالإضافة لذلك ذكر المكلف أن المصلحة فرضت ضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) على هذه المبالغ، وفي هذا الشأن يفيد المكلف بأن المبالغ لم يتم سدادها إلى المنشآت المذكورة بعالية في سنة 2008م، وإنما تم سداد هذه المبالغ خلال سنة 2010م وأنه سيسدد ضريبة الاستقطاع الملائمة على هذه المبالغ عند سداد هذه الفواتير مع الأخذ في الاعتبار المزايا التي تتيحها اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي إن وجدت، وانتهى المكلف إلى القول بأنه على ثقة بأن هذه اللجنة ستطلب من المصلحة إلغاء التزام ضريبة الاستقطاع الإضافي المفروض على أساس سداد افتراضي للفواتير الصادرة عن مختلف منشأة

ت - وبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة إلى منشآت ... وهي كما يلي:

العام	اسم المدفوع له	المبلغ	المفروضة بمعدل 15%
2007م	(ب)	691,164	103,675
2007م	(ج)	1,671,768	250,756
2008م	(ج)	1,158,544	173,782
2008م	(ج)	1,130,784	169,618
2008م	(ج)	797,859	119,679

أفاد المكلف بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة المصلحة بإخضاع المبالغ المذكورة بعاليه المدفوعة إلى شركة (ب) و(ج) لقاء خدمات فنية لضريبة استقطاع بمعدل (15%) بدلاً من (5%) وهو معدل ضريبة الاستقطاع المنصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ، ويستند المكلف إلى الأمور التي أوردتها بالتفصيل في النقطة (3) من خطاب الاعتراض رقم (11.0873.02) وكذلك النقطة (23) من المذكرة التفصيلية المقدمة إلى اللجنة الابتدائية والمقدم لهذه اللجنة نسخة منها ، وبالإضافة لذلك أكد المكلف على أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل ، والمادة (63) من اللائحة التنفيذية تقدمان قائمة محددة بمعدلات ضريبة الاستقطاع لمبالغ محددة تدفع إلى جهات غير مقيمة دون أي تمييز بين جهات ذات علاقة



وجهات غير ذات علاقة، وأن معدلات ضريبة الاستقطاع تستند فقط إلى طبيعة المبلغ المدفوع دون أي اعتبار للعلاقة بين الجهات المتعاملة، ولا يخول نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المصلحة تعديل معدلات ضريبة الاستقطاع على أي مبلغ يدفع (مثل أتعاب الإدارة ورسوم الامتياز والإيجارات والخدمات الفنية والاستشارية وتذاكر السفر والشحن الجوي وأتعاب الفروض والتأمين...الخ) المحددة في كل من النظام ولائحته التنفيذية وأن هذه المعدلات هي المنصوص عليها في نظام الضريبة ولائحته التنفيذية وتطبق دون أي تمييز بين الجهات ذات العلاقة والجهات غير ذات العلاقة.

كما أن المادة (63) الفقرة (3) من اللائحة التنفيذية عرفت الخدمات الفنية كما يلي:

"يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة وأعمال المسح الطبيعية العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية والخدمات الاستشارية أو الإشرافية أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها بما في ذلك المخططات المتعلقة بها".

وبناءً عليه فإن أي خدمات تندرج تحت تعريف "الخدمات الفنية" تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 5%، وهذا مماثل لمعالجة ضريبة الاستقطاع لفئات المعاملات أو مصادر الدخل الأخرى مثل الإيجار (5%) والتأمين 5% والسفر 5% والفائدة 5% والاتصالات العالمية 5% وخدمات الإدارة 20% الخ بغض النظر عن الجهة التي تدفع لها سواء كانت جهة ذات علاقة أم غير ذات علاقة، فعلى سبيل المثال إذا دفعت أتعاب إدارة إلى جهة ذات علاقة فإنها تخضع وفقاً للنظام لضريبة استقطاع بمعدل 20% وليس بمعدل 15%، والمصلحة نفسها أكدت مبدأ تطبيق معدل موحد لضريبة الاستقطاع بناءً على طبيعة المبلغ المدفوع (أي إذا كان إجباراً أم تأميناً أم أتعاب إدارة أم شحن أم فائدة) وعليه فإن هذه المبالغ تعتبر مستقلة عن وضع المدفوع له ما إذا كان جهة ذات علاقة أم غير ذات علاقة، ولذا فإن فرض المصلحة ضريبة استقطاع بنسبة 15% بدل 5% ليس صحيحاً.

وبناءً على ما ذكر و على البيانات التي تم تقديمها أثناء الجلسة إلى لجنة الاعتراض وما ورد في الخطاب رقم (11.0873.02) فإن الشركة على ثقة وعملاً بما هو متبع لدى المصلحة بأنه في حالة الخدمات الأخرى (مثل الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة والشحن...الخ) المدفوعة إلى جهات ذات علاقة بأن تحسب المصلحة ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة إلى الجهات ذات العلاقة مقابل خدمات مساندة فنية، لذا يطلب المكلف من هذه اللجنة مطالبة المصلحة بإلغاء ضريبة الاستقطاع التي فرضتها بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة لجهات منتسبة لقاء خدمات مساندة فنية.

ج- وبالنسبة للمبالغ المدفوعة لشركة (ج) ومقدارها: (797,859) ريال، أفاد المكلف بأنه من أصل مجموع مبلغ (797,859) ريال فقد تم دفع مبلغ (499,216) ريال خلال سنة 2008م وسدد ضريبة استقطاع بمعدل 5% على المبلغ المدفوع إلى (ج)، ويطلب من اللجنة الرجوع إلى النقطة (5) والنقطة (8) من خطاب الاعتراض رقم (11.0873.02) المقدم للجنة نسخة منه، أما



الرصيد المتبقي ومقداره (298,643) ريال فقد تم دفعه خلال سنة 2010م وسيسدد ضريبة الاستقطاع عليه وما يترتب عليه من غرامة تأخير من تاريخ دفع المبلغ.

والمكلف على ثقة بأن اللجنة ستوافق الرأي بأن ضريبة استقطاع بمعدل 5% هي التي يجب تطبيقها بدلاً من معدل 15%، ويطلب المكلف من هذه اللجنة الرجوع إلى النقطة (25) من المذكرة التفصيلية المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية والمقدم لهذه اللجنة نسخة منها.

ج- وبالنسبة لضريبة الاستقطاع على فرق تحويل العملة ومقداره (2,362,845) ريال الناشئ عن المبلغ المدفوع إلى د 2006م.

ذكر المكلف أنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على فروق العملة الناشئة عن المبلغ المدفوع إلى د ، ويستند المكلف إلى الأمور التي تم بحثها تفصيلاً في خطاب الاعتراض رقم (11.0873.02) وإلى النقطة (26) من مذكرة الاعتراض التفصيلية التي قدمت إلى لجنة الاعتراض والمقدم لهذه اللجنة نسخة منها ، وكما تم بيانه بالتفصيل في المستندات المشار إليها بعالية فإن فاتورة د لقاء الخدمات التي قدمتها كانت بالدولار الكندي بمبلغ (3,573,157) دولار كندي وقد تم تقديم الخدمات في سنة 2003م وعليه فقد سجلها المكلف بأسعار الصرف السائدة في ذلك الحين والتي كانت تعادل (9,855,751) ريال، وقد فرضت المصلحة عند إجراء الربط لسنة 2003م ضريبة ربح جزافي على مبلغ (9,855,751) ريال على أساس نظام الضريبة القديم الذي كان يفرض ضريبة ربح جزافي على أساس المبلغ المحمل ، ولقد تم سداد مبلغ (3,573,157) دولار كندي المستحق مقابل الخدمات المشار إليها بعالية، والتي قدمت في سنة 2003م، في 15/5/2006م، ولدفع مبلغ (3,573,157) دولار كندي كان على المكلف دفع مبلغ (12,218,595) ريال إلى مجموعة هـ كما يتضح من صورة كشف الحساب البنكي المقدم ضمن الملحق رقم (5) وطلب الحوالة التلكسية المرفق ضمن الملحق رقم (5) ولا شك أن اللجنة ستقدر أن المكلف، في ظل الظروف القائمة، لم يكن أمامه من خيار سوى الوفاء بالتزامه التجاري على أفضل وجه ممكن، وعليه فقد تم تسجيل الفرق الناتج ومقداره (2,362,844) ريال (أي الفرق بين مبلغ (12,218,595) ريال المطلوب لشراء (3,573,157) دولار كندي ومبلغ (9,855,751) ريال المسجل في الدفاتر كمبلغ مطلوب في السنة التي تمت فيها المعاملة) كخسارة من تحويل عملة وفقاً للممارسات المحاسبية المتبعة، وقد تسلمت و نفس المبلغ أي (3,573,157) دولار كندي بعد مدة (3 إلى 4) سنوات، و فرق تحويل العملة هو خسارة من تحويل العملة تكبده المكلف لسداد الالتزام بالدولار الكندي وليس مبلغاً تم دفعه إلى و وعليه فإن فرض ضريبة استقطاع على هذه المبالغ ليس له ما يبرره.

والمكلف على قناعة بأن اللجنة ستطلب من المصلحة إلغاء ربط ضريبة الاستقطاع على خسارة تحويل العملة الأجنبية في مجمله.



وقد سألت اللجنة المكلف وطلبت منه إثبات صحة ادعائه بأن المبلغ (1,778,512) ريال ومبلغ (298,643) ريال ومبلغ (1,130,784) ريال دفعت في سنة 2010م ولم تدفع في سنة 2008م مع تقديم المستندات المؤيدة فكانت إجابته بخطابه المؤرخ في 1436/5/17هـ تتضمن الإفادة بالآتي: بداية نود أن نلفت انتباه اللجنة إلى أن ربط المصلحة المعدل بناءً على قرار اللجنة الابتدائية تضمن إخضاع مبلغ (1,778,692) ريال ومبلغ (1,130,784) ريال لضريبة الاستقطاع وهذا لإجراء ينتج عنه ازدواجية في خضوع مبلغ (1,130,784) ريال للضريبة وذلك أن المبلغ (1,130,784) ريال يعد جزء من مبلغ (1,778,692) ريال ويطلب المكلف بتصحيح هذا الخطأ ، وفي حال تمسكت المصلحة بموقفها بأن هذه المبالغ صحيحة فينبغي عليها تقديم المستندات الدالة على ذلك ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى تفيد اللجنة بأن مبلغ (1,778,692) ريال ومبلغ (298,643) ريال ومبلغ (1,130,784) ريال الذي هو جزء من مبلغ (1,778,692) ريال لم تدفع في سنة 2008م وإنما ظهرت في دفاتر الشركة كمبالغ مستحقة الدفع إلى أطراف ذات علاقة خلال عام 2008م ، وتم تسوية هذه المبالغ خلال السنة المالية المنتهية في 2010/12/31م عن طريق حسابات شركات ذات علاقة كنتيجة لقرار إدارة الشركة بإغلاق فرعها بالمملكة وبدء عملية التصفية وأنه لتسهيل عملية التصفية تم تحويل أرصدة الأطراف ذات علاقة المعلقة 2010/12/31م إلى حساب المركز الرئيسي وتم إثبات ذلك بموجب الإيضاح رقم (2) في القوائم المالية لعام 2010م وبما يرى معه المكلف عدم أحقية المصلحة في إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع في عام 2008م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص ضريبة الاستقطاع أفادت بالآتي:

أ - ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2008م.

تري المصلحة أن المادة (69/أ) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...) ، وأن المادة رقم (63/1) من اللائحة التنفيذية تنص على إخضاع الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% ، كما أن البند (6) من ذات المادة عرف الأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة على مساهم غير مقيم ، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة).

كما أشارت الفقرة (ج) من ذات البند على أنه (لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها) ويلاحظ من هذه النصوص أنها تقرر خضوع الأرباح الموزعة إلى الأطراف المرتبطة (المركز الرئيسي) لضريبة الاستقطاع حتى مع خضوعها لضريبة الدخل.

وحيث إن عدم التزام المكلف بمسك الدفاتر طبقاً للأنظمة الصادرة قد أدى إلى تقدير الربح عليه ولموافقة المكلف على إجراء المصلحة وعدم اعتراضه على الربط التقديري فتعد الأرباح التقديرية بعد حسم الضريبة بمثابة الأرباح الموزعة وهي التي تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع والمصلحة تلتزم بصحة إجراءاتها.



ب- ضريبة الاستقطاع على الأطراف المرتبطة (ب) ودبي ومصر وتونس وفرنسا بنسبة 15% عام 2008م بمبلغ (1,778,692) ريال.

ت- ضريبة الاستقطاع على منشآت ... بنسبة 15% لعام 2007م وبمبلغ (691,164) ريال (ب) وعام 2008م بمبلغ (1,158,544) ريال (ج).

ج - ضريبة الاستقطاع على (ج) لعام 2008م بمبلغ (797,859) ريال.

ترى المصلحة أن هذه المبالغ مسجلة لصالح أطراف مرتبطة وهي شركات تابعة (أ) ومن ثم فهي تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وليس 5% طبقاً للمادة (1/63) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي , وفي حالة الأطراف المرتبطة تكون العبارة بتاريخ القيد في الدفاتر, ولذلك تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها, كما ترى المصلحة أن قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ صادر بتعديل بعض مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها تعديل الخاتمين (الثانية والثالثة) من الجدول الخاص بنسبة ضريبة الاستقطاع المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة.

وبالنسبة لضريبة الاستقطاع على (ج) لعام 2007م بمبلغ (1,671,768) ريال ولعام 2008م بمبلغ (1,130,784) ريال, ذكرت المصلحة أنه بخصوص مطالبة المكلف باستقطاع الضريبة عن هذه المبالغ بنسبة 5% وليس 15% فإن المصلحة تؤكد على وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي وما أكدته القرار الوزاري رقم (1776) لعام 1435هـ المشار إليه أعلاه بخضوع هذه المبالغ لنسبة 15% على اعتبار أنها جهات مرتبطة, وتكون العبارة في إخضاعها لضريبة الاستقطاع بتاريخ القيد في الدفاتر.

ج- ضريبة الاستقطاع على فرق (خسائر) تحويل العملة الناشئ عن المبلغ المدفوع إلى د بمبلغ (2,362,845) ريال.

ذكرت المصلحة أن المبلغ المذكور نتج عن فروق عملة وأن أصل المبلغ وهو (9,855,751) ريال خضع للضريبة على الجهات غير المقيمة في عام 2003م وأنه عند سداد هذا المبلغ بالدولار الكندي بتاريخ 2006/6/15م كان معادلاً لمبلغ (12,213,595) ريال والفرق البالغ (2,362,845) ريال هو الذي أخضعته المصلحة للاستقطاع والمصلحة تتمسك بصحة إجراءاتها وما ورد بحثيات القرار الابتدائي, والذي نص على (بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والمصلحة , وما ورد في محضر جلسة المناقشة , وما ورد في خطاب الشركة المقدم أثناء الجلسة , تبين أن محور الخلاف بين الشركة والمصلحة يتمثل في طلب الشركة عدم إخضاع خسارة فرق العملة بمبلغ (2,362,845) ريال لضريبة الاستقطاع , بينما ترى المصلحة أن الشركة لم تقدم أي مستندات تؤيد وجهة نظرها.

وبالرجوع إلى المستند المقدم من الشركة وهو كشف حساب البنك للفترة من 2006/5/1م حتى 2006/5/31م يتضح منه أنه بتاريخ 2006/5/15م تم تحويل مبلغ (12,213,595) ريال, وهذا المبلغ عبارة عن مبلغ (9,855,751) ريال سبق تحميله على تكاليف عام 2003م إضافة إلى خسارة فرق العملة بمبلغ (2,362,845) ريال محل الخلاف, وترى اللجنة أن قيد الشركة



لهذا الفرق كخسارة فرق عملة وقبول المصلحة له كمصروف جائز الحسم لا يمنع من خضوعه لضريبة الاستقطاع لأن المادة (7/أ/5) من النظام الضريبي المتعلقة بتحديد مصادر الدخل من المملكة ومن ثم خضوعها للضريبة نصت على: "مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيسي أو شركة مرتبطة بها" كما أن المادة (68/أ) من النظام الضريبي تلزم كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف والمنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا لأسعار محددة , كما أن المادة (63/أ) من اللائحة التنفيذية حددت نسبة الضريبة للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة 15% , وحيث إنه قد تم فعلاً تحويل مبلغ (12,218,595) ريال للشركة المرتبطة فإن مبلغ (2,362,845) ريال يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% , مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض الشركة).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلّف عدم فرض ضريبة استقطاع على الربح التقديري بمبلغ (1,636,712) ريال ومبلغ (786,343) ريال ومبلغ (2,804,686) ريال الناتج عن إهدار حساباته للأعوام من 2006م حتى 2008م على التوالي, وطلبه عدم حساب ضريبة استقطاع بنسبة 15% على مبلغ (1,778,692) ريال المدفوع خلال عام 2008م لجهات مرتبطة - (ب) ودبي ومصر وتونس وفرنسا, وطلبه عدم حساب ضريبة استقطاع بنسبة 15% على مبلغ (691,164) ريال المدفوع خلال عام 2007م ل(ب), وعلى مبلغ (1,158,544) ريال المدفوع خلال عام 2008م ل(ج), وطلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة ل(ج) لعام 2007م بمبلغ (1,671,768) ريال , وطلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ج) خلال عام 2008م بمبلغ (1,130,784) ريال ومبلغ (797,859) ريال وكذلك طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على فرق (خسائر) تحويل العملة المدفوع خلال عام 2006م ومقداره (2,362,845) ريال الناشئ عن تحويل المبالغ المستحقة ل(د), في حين تتمسك المصلحة بحساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الناتجة عن إهدار حسابات المكلّف, وحساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة (أطراف مرتبطة) المشار إليها أعلاه للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ, وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ, وعلى المستندات المقدمة من الطرفين بهذا الخصوص, تبين أن الفقرتين (ج) و(د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل المعنونة بالأشخاص الخاضعين للضريبة تنص على: ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة, د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة, كما أن الفقرتين (1) و(2) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على: 1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... , كما تطبق على الأشخاص غير



المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (5) من النظام على (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرتين (6) و(7) حيث نصت الفقرة (6) على أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة، ونصت الفقرة (7) على مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن البند (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية ينص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات ومن ضمنها أرباح موزعة 5%، ودفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (5) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة)، ونصت المادة (74) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (68) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13هـ الموافق 2004/7/30م) ونصت الفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على (تعرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام

كما تبين أن قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ نص على تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (63) حيث جاء في الفقرة (ط) تعدل الخاتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي:

(إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%، خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين 5%).



كما أن القرار أعلاه في البند (ثانيًا) منه نص على أن (يبلغ هذا القرار إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا).

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور من أهمها هل يوجد مبالغ مدفوعة أو في حكم المدفوعة كالتسويات والمقاصة؟ وهل هي مدفوعة من مقيم لغير مقيم؟ وما هو التاريخ الذي تم الدفع فيه؟ وما هي طبيعة المبالغ والأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟

ومن خلال مراجعة اللجنة للإقرارات الضريبية وللقوائم المالية وللربط الضريبي للأعوام 2006م و2007م و2008م المبلغ بالخطاب رقم (1433/16/1186) بتاريخ 1433/2/27هـ الذي تضمن حساب ضريبة الاستقطاع يتضح أن ربط المصلحة للأعوام المذكورة تضمن حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة على المكلف نتيجة إهدار حساباته وتبلغ للأعوام من 2006م حتى 2008م على التوالي مبلغ (1,636,712) ريال ومبلغ (786,434) ريال ومبلغ (2,804,686) ريال , وكذلك حساب ضريبة استقطاع خلال عامي 2007م و2008م بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (جهات مرتبطة) بمبلغ (691,164) ريال ومبلغ (1,158,544) ريال ومبلغ (1,1130,784) ريال ومبلغ (1,778,692) ريال ومبلغ (797,859) ريال , وحساب ضريبة استقطاع على فرق (خسائر) تحويل العملة المدفوعة لـ (د)

خلال عام 2006م ومقداره (2,362,845) ريال.

فبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2008م فترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات , وبما أن الأرباح التي احتسبت عليها المصلحة ضريبة الاستقطاع ناتجة عن إهدار حسابات المكلف و حساب الربح على أساس تقديري للأعوام من 2006م حتى 2008م , وحيث إن ربط المصلحة الذي بموجبه تم حساب ضريبة الاستقطاع على هذه الأرباح تم تأسيسه على افتراض (ربح تقديري) ولم يبين على حقائق, وحيث إن المصلحة لم تثبت مستندًا حدوث واقعة التوزيع و الدفع للربح الذي تم حسابه بالأسلوب التقديري , وحيث إن الأحكام تبنى على اليقين , فإن اللجنة ترى أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة لا تعد أرباحًا موزعة ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع, وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما بالنسبة لضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على مبلغ (1,778,512) ريال ومبلغ (298,643) ريال ومبلغ (1,130,784) ريال فقد اتضح أن ربط المصلحة تضمن حساب ضريبة استقطاع بنسبة 15% على هذه المبالغ تأسيسًا على أنها مدفوعة لجهات غير مقيمة (أطراف مرتبطة) خلال عام 2008م, ومن خلال مراجعة اللجنة للبيانات والمستندات المقدمة تبين أنها لم



تدفع خلال عام 2008م، حيث ذكر المكلف بخطابه المؤرخ في 1436/5/17هـ أنها دفعت عن طريق عمليات التسوية مع المركز الرئيس في عام 2010م نتيجة لقرارهم بإغلاق فرع الشركة بالمملكة وتم إثبات ذلك في القوائم المالية لعام 2010م ومستنديًا، وفي هذا الخصوص وحيث إن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية المشار إليها آنفًا مرتبطة بعمليات الدفع وما في حكمها كالمقاصة والتسوية، وحيث أفاد المكلف بأن المبالغ المشار إليها لم تدفع في سنة 2008م وإنما دفعت عن طريق التسوية مع المركز الرئيسي في سنة 2010م وقدم ما يؤكد ذلك، وحيث إن المصلحة لم تقدم أي مستند يثبت دفع هذه المبالغ في عام 2008م، فإن اللجنة ترى أن قيام المصلحة بإخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع في عام 2008م ليس له ما يبرره لعدم حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها في عام 2008م، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع مبالغ (1,778,512) ريال ومبلغ (298,643) ريال لضريبة الاستقطاع في عام 2008م وإنما يتم إخضاعها بعد ثبوت حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها التي ذكر المكلف وقدم ما يفيد أنها حدثت في عام 2010م ومن ثم تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع في العام 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالنسبة لما ذكره المكلف حول ازدواجية إخضاع مبلغ (1,130,784) ريال لضريبة الاستقطاع كونه جزء من مبلغ (1,778,768) ريال، وبعد رجوع اللجنة إلى البيانات التفصيلية المقدمة مع خطابه المؤرخ في 1436/5/17هـ اتضح لها صحة ما ذكره المكلف وبناءً عليه ومنعًا لازدواجية الضريبة ترى اللجنة تأييد المكلف في طلبه عدم خضوع مبلغ (1,130,784) ريال لضريبة الاستقطاع مرة أخرى.

وبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة بنسبة 15% على مبلغ (961,164) ريال المدفوع لشركة (ب) خلال عام 2007م وعلى مبلغ (1,671,768) ريال ومبلغ (1,158,544) ريال ومبلغ (499,216) ريال المدفوعة لشركة (ج) خلال عام 2008م والتي يطالب المكلف بإخضاعها لنسبة 5% وليس نسبة 15% باعتبارها مدفوعة لقاء خدمات فنية، فتري اللجنة أن هذه المبالغ مدفوعة لجهات مرتبطة (غير مقيمة) ومن ثم تخضع للضريبة بنسبة 15% تطبيقًا للنصوص النظامية المشار إليها أعلاه وتحديدًا التي وردت في قرار وزير المالية رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الذي أكد على خضوع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بغض النظر عن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي قامت المصلحة بحسابها على فروق (خسائر) تحويل العملة البالغة (2,362,845) ريال، وحيث ثبت للجنة أن هذه المبالغ دفعت بتاريخ 2006/5/31م فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع وذلك تطبيقًا للفقرة (8) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية التي نصت على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (1) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية



قبوله أو جزء منه كمصرف جائر الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام)، والمادة (74) من اللائحة التنفيذية التي نصت على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (68) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد 1425/6/13 هـ الموافق 2004/7/30 م)، وبناءً عليه وتطبيقاً لهذه النصوص فإن اللجنة ترى خضوع فرق تحويل العملة المدفوعة ل (د) (جهة مرتبطة) خلال عام 2006 م البالغ (2,362,845) ريال لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على فروق تحويل العملة المدفوعة ل (د) خلال عام 2006 م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير عن فرق ضريبة الاستقطاع:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2/خ) برفض اعتراض الشركة على غرامة التأخير الناتجة عن فرق ضريبة الاستقطاع للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أنه لا يتفق مع المصلحة في فرض غرامة التأخير الناشئة عن معالجة المصلحة للبند المبينة أعلاه.

وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية أصدرت في حالة مماثلة قرارها رقم (12) لسنة 1430 هـ وقد قضت اللجنة فيه بما نصه "فيما يتعلق بغرامة التأخير التي فرضتها المصلحة على ضريبة الاستقطاع، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير"، كما أن مختلف قرارات لجان الاعتراض وتعاميم المصلحة حول غرامة التأخير وفقاً لنظام الضريبة القديم لا توجب فرض غرامة التأخير، كما أن تعميم المصلحة رقم (3) لسنة 1379 هـ ينص على أنه "يكفي أن يقوم بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

علاوة على ذلك فقد قضت لجنة الاعتراض الابتدائية في قراراتها رقم (6) ورقم (48) لسنة 1401 هـ بأنه "لا ينبغي فرض غرامة تأخير في الحالات التي يوجد فيها خلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف"، وقد تأكد هذا في مختلف قرارات لجان الاعتراض الابتدائية منها على سبيل المثال القرارات رقم (12 و 43 و 112) الصادرة في سنة 1408 هـ، كما أن اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (452) لسنة 1424 هـ وقراريها رقم (309) و(310) لسنة 1421 هـ والقرار رقم (449) لسنة 1424 هـ قد أكدت نقطة مبدأ ألا وهي أن غرامة التأخير يجب عدم فرضها إذا نشأ الالتزام الإضافي عن خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة. وتأييداً لما ذكر نود أن نلفت انتباه اللجنة إلى النقطة (7) من مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية ضمن الملحق رقم (4) والمكلف بناءً على التوضيحات المبينة أعلاه على قناعة تامة بأنه لا ينبغي فرض غرامة تأخير ولذا يطلب من اللجنة توجيه المصلحة بإلغاء غرامة التأخير.



وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص غرامة التأخير التي تم حسابها على ضريبة الاستقطاع ذكرت المصلحة أن الغرامة يتم تطبيقها في ضوء المادة رقم (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والذي حدد التزامات المكلفين بتاريخ كل التزام وتم نشر ذلك ضمن الجريدة الرسمية ومن ثم أصبح على كل مكلف الالتزام بما ورد فيه وإلا تعرض للغرامات المنصوص عليها فيه أيضًا، وهو ما تم تطبيقه على المكلف، ولهذا ترى المصلحة نظامية إخضاع المكلف لغرامة التأخير.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على فروقات ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع التي تم حسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادر بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير ، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة حيث نصت على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام)، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه (يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

1...وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) ، ونصت الفقرة (1-هـ) من المادة (68) من اللائحة على (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية: ... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (بعشرة) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام ، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع).

وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (جهات مرتبطة) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية وحيث انتهت هذه اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار إلى تأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (جهات مرتبطة) فإن



اللجنة ترى تأييد المصلحة في حساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على هذه المدفوعات وبنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير بدءاً من تاريخ استحقاقها (وهو اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) وحتى تاريخ السداد. أما بالنسبة لغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على ضريبة الاستقطاع التي انتهت هذه اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار إلى عدم تأييد المصلحة في حسابها فإن الغرامة التي احتسبتها المصلحة عليها تسقط لسقوط أصلها.

البند الرابع: الأخطاء في الربط للأعوام من 2006م حتى 2008م.

ذكر المكلف أن هناك أخطاء وقعت بطريق السهو في الربط الصادر عن المصلحة وأنه يود لفت انتباه اللجنة إلى الربط المعدل الصادر عن المصلحة بناءً على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بموجب خطاب المصلحة رقم (1433/16/1186) بتاريخ 1433/2/27هـ، وإلى الأخطاء التالية التي طلب من المصلحة في خطابه رقم (12.0349.02) تصحيحها والتي ربما تكون قد وقعت بطريق السهو وإصدار ربط معدل:

(أ) لم تأخذ المصلحة في الاعتبار المبلغ المسدد من قبل فرع (أ) على حساب ضريبة شركات وغرامة تأخير عند تقديم الاعتراض ومقداره (313,792) ريال.

(ب) لم تأخذ المصلحة في الاعتبار المبلغ المسدد من قبل فرع (أ) على حساب ضريبة استقطاع وغرامة تأخير عند تقديم الاعتراض ومقداره (210,258) ريال.

(ج) لم تأخذ المصلحة في الاعتبار ضريبة استقطاع بمعدل 5% سددها المكلف مقابل فاتورة من (ج) بمبلغ (1,671,768) ريال كجزء من مبلغ مجموعه (2,044,420) ريال والذي تم سداد ضريبة الاستقطاع عليه بواسطة أمر التحصيل البنكي رقم بتاريخ 1429/6/30هـ.

(د) افترضت المصلحة ربما بطريق الخطأ أن المكلف قد سدد ضريبة استقطاع بنسبة 5% مقابل الفاتورة من (ج) بمبلغ (1,130,784) ريال خلال سنة 2008م، ويود المكلف الإفادة بأنه لم يسدد أي ضريبة استقطاع عن هذا المبلغ خلال سنة 2008م، وبدلاً من ذلك فقد دفع المكلف مبلغ (1,130,784) ريال خلال سنة 2010م وبناءً عليه فسوف يسدد ضريبة استقطاع بنسبة 5% وغرامة تأخير من تاريخ دفع المبلغ.

وانتهى المكلف إلى القول بأنه على ثقة تامة بأن المصلحة سيكون باستطاعتها إجراء ربوط معدلة بناءً على التوضيحات المقدمة في الخطاب رقم (12.0349.02) وإذا لم يكن ذلك ممكناً فإنه يحتفظ بحقه في رفع هذه الأمور إلى اللجنة الاستئنافية الضريبية، يطالب هذه اللجنة النظر في الخطاب رقم (12.0349.02) كجزء من هذا الاستئناف.

وبعد اطلاع المصلحة على ما ذكره المكلف بخصوص الأخطاء المادية، أفاد ممثلوها بأن المصلحة قامت بتصحيح الأخطاء المادية الواردة بالربط المعدل بناءً على القرار الابتدائي بموجب الخطاب رقم (1433/16/6931هـ) بتاريخ 1433/11/28هـ ومن



ثم ترى اللجنة أن الخلاف حول الأخطاء المادية يعد منتهياً لموافقة المصلحة على تصحيح تلك الأخطاء حيث قامت بتصحيحها بموجب خطابها رقم (1433/16/6931هـ) بتاريخ 1433/11/28هـ.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (2) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الخسائر المرحلة بنسبة 25% من الربح التقديري وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الخسائر المرحلة بنسبة 25% من الربح طبقاً لإقرار المكلف مع توجب غرامة التأخير على ذلك البند وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

2/أ- تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من 2006م حتى 2008م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع مبالغ (1,778,512) ريال ومبلغ (298,643) ريال لضريبة الاستقطاع في عام 2008م وإنما يتم إخضاعها في عام 2010م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- رفض استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة بمبلغ (961,164) ريال ومبلغ (1,671,768) ريال ومبلغ (1,158,544) ريال ومبلغ (499,216) ريال لعامي 2007م و2008م وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار. وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب ضريبة الاستقطاع على هذه المبالغ بنسبة 15%.

د- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على فروق تحويل العملة المدفوعة لـ (د) خلال عام 2006م وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3/أ- رفض استئناف المكلف وتأيد المصلحة في حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع المستحقة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (جهات مرتبطة) وبنسبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير بدءاً من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار.



ب- عدم توجب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع التي انتهت هذه اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار إلى عدم تأييد المصلحة في حسابها لسقوط أصلها.

4- انتهاء الخلاف بين المكلف والمصلحة حول الأخطاء المادية لموافقة المصلحة على تصحيحها.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1500

سنة القرار: 1436

المفتاح

فروق - زكاة.

الموضوع

فروق استيراد.

المبدأ

وجود تباين بين القوائم المالية لحسابات المنشأة وبين بيانات هيئة الجمارك فيما يتعلق بالمشتريات الخارجية، يترتب عليه أحقية الهيئة في تعديل حسابات المنشأة بفروق الاستيراد.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/5/25هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (2) لعام 1434هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من 2003م حتى 2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/3/2هـ:، 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 الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (2) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (34/1/11) بتاريخ 1434/2/4هـ وقدم المكلف استئنائه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (36) بتاريخ 1434/3/4هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من ب برقم ورقم بتاريخ 1434/3/3هـ بمبلغ (988,627) ريال ومبلغ (601,294) ريال، لقاء الفروقات الزكوية المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور.

- وبسؤال ممثل المصلحة هل الضمانان البنكيان المقدمان تغطي المبلغ المطلوب بموجب القرار الابتدائي أفاد بأنها تغطي المبلغ المطلوب، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الناحية الشكلية للبند الخاص بالأرصدة الدائنة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (أولاً/1) بعدم قبول الاعتراض من الناحية الشكلية للبند الخاص بالأرصدة الدائنة ومن ثم عدم النظر فيه موضوعًا.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالبًا بقبول اعتراضه على الربط الخاص بالأرصدة الدائنة للأعوام من 2003م وحتى 2005م من الناحية الشكلية والنظر فيه موضوعًا فذكر أن المصلحة وقبل التوجه لرفع الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية قررت بأن الاعتراض غير مقبول من الناحية الشكلية فيما يخص الربط الخاص بالأرصدة الدائنة للأعوام من 2003م حتى 2005م ولجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى أيدت قرار المصلحة بعدم قبول الاعتراض من الناحية الشكلية ومن ثم لم تنظره من الناحية الموضوعية.

وفي هذا الخصوص تطالب الشركة بقبول اعتراضها على هذا البند من الناحية الشكلية استنادًا لما أوردته في مذكرة الاعتراض الرئيسية المؤرخة في 1431/4/19هـ الموافق 2010/4/4م والتي تفيد بأن الشركة لم تتسلم أي خطاب رسمي من قبل مصلحة الزكاة والدخل موقعًا سواء كان بالرقم (7/257/62/7) بتاريخ 1431/1/26هـ أو رقم (7/392/7/7) بتاريخ 1430/2/27هـ، وقدم المكلف نسخة من المادة (14) من اللوائح التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الفقرة (7/14و6/14) فيما يتعلق بموضوع أصول التبليغ و يطالب بأخذها بعين الاعتبار في أنه لم يصل لعلم الشركة أي بلاغ واستنادًا لذلك يطالب بقبول الاعتراض على الأرصدة الدائنة من الناحية الشكلية.



ومن الناحية الموضوعية، فقد ذكر إن الشركة قامت بتقديم بيان بالحركة التفصيلية لحركة الأرصدة الدائنة للأطراف ذات العلاقة للأعوام مدار البحث والتي تثبت أن الأرصدة الدائنة للأطراف ذات العلاقة لم يحل عليها الحول. وانتهى المكلف إلى المطالبة بقبول الاعتراض من الناحية الشكلية والنظر فيه من الناحية الموضوعية وشطب ما ترتب عليه من زكاة مستحقة وقدرها (988,627) ريال.

بعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد مؤرخة في 1436/3/2هـ تضمنت تمسك المصلحة بعدم قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية فيما يخص بند الأرصدة الدائنة للأطراف ذات العلاقة للأعوام من 2003م إلى 2005م، وفقاً لقرار اللجنة الابتدائية وذلك استناداً لما يلي:

1- أنه تم الربط على المكلف على بند فروقات الأرصدة الدائنة للأعوام من 2003م حتى 2005م بموجب خطاب المصلحة الصادر برقم (7/392/7/7) بتاريخ 1430/2/27هـ وتم إرسال هذا الربط للمكلف إلى عنوانه المسجل لدى المصلحة واعتراض المكلف على الربط بخطابه المقيّد لدى المصلحة برقم (406) بتاريخ 1431/5/3هـ أي بعد مضي (سنة وشهرين) تقريباً، وحيث تم استلام خطاب الربط من قبل المكلف وفقاً للمراسلات التي تتم بين المصلحة والمكلف على هذا العنوان، وحيث لم يقدم المكلف مبررات مقنعة نظاماً لهذا التأخير فيما عدا ما ذكره من تعرض صاحب القرار لوعكة صحية وهذا أمر غير مبرر نظاماً لاسيما مع طول فترة تأخر المدة لاعتراض المكلف على الربط الصادر عن قبل المصلحة، فبناءً على ما ذكر فإن الاعتراض يعدّ مقدّم بعد مضي المدة النظامية المحددة للاعتراض مما يقتضي معه عدم قبوله من الناحية الشكلية وفقاً للقرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ وعلى ضوء ذلك قامت المصلحة برفع الاعتراض للجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الأولى بالرياض متضمنة وجهة نظرها حيال الناحية الشكلية ومن ثم قامت اللجنة المختصة بدراسة وجهتي نظر المكلف والمصلحة وأصدرت قرارها رقم (2) لعام 1434هـ بعدم قبول الاعتراض شكلاً لهذا البند وفقاً للحثثيات الواردة بالقرار.

2- أنه في حالات مماثلة أيدت اللجنة الاستئنافية وجهة نظر المصلحة بعدم قبول الاعتراض الذي يقدم بعد انتهاء المدة المحددة نظاماً للاعتراض وعدم مناقشته موضوعاً في عدة قرارات استئنافية منها على سبيل المثال القرار رقم (1047) لعام 1432هـ المصادق عليه من بالخطاب الوزاري رقم (4388) بتاريخ 1432/5/1هـ، بل أن هذا القرار رفض استئنافه مع كونه مقدّم خلال المدة المحددة نظاماً لأنه لم يكن مسبباً ومن ثم هذا من باب أولى.

3- لقد أيدت المحاكم الإدارية بديوان المظالم في مثل هذه الحالات إجراء المصلحة منها على سبيل المثال الحكم رقم (362/د/أ/6) لعام 1429هـ الصادر عن الدائرة الإدارية السادسة والمؤيد من محكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة الرياض بحكمها رقم (431/إس/8) لعام 1430هـ.

وبناءً عليه وللأسباب المذكورة أعلاه تطالب المصلحة برفض اعتراض المكلف شكلاً لبند الأرصدة الدائنة.



رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول اعتراضه المقدم بشأن الربط الزكوي الذي تضمن إضافة الأرصدة الدائنة للأطراف ذات علاقة إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2005م من الناحية الشكلية وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية، في حين تتمسك المصلحة بعدم قبول اعتراض المكلف على هذا الربط للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ويتضح أن المصلحة ربطت على المكلف بشأن بند الأرصدة الدائنة للأعوام من 2003م حتى 2005م بموجب الخطاب رقم (7/392/7/7) بتاريخ 1430/2/27هـ — واعترض عليه المكلف بخطابه المقيد لدى وارد المصلحة برقم (406) بتاريخ 1431/5/3هـ وأدالت المصلحة اعتراضه للجنة الابتدائية مطالبة برفضه من الناحية الشكلية كونه مقدم بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة للاعتراض.

كما أن المصلحة ربطت على المكلف بشأن بند الاستيرادات للأعوام من 2003م حتى 2006م بموجب الخطاب رقم (7/2263/7) بتاريخ 1431/8/6هـ وأعترض عليه المكلف بخطابه المقيد لدى وارد المصلحة برقم (808) بتاريخ 1431/8/26هـ وتم قبوله من الناحية الشكلية ونظر من الناحية الموضوعية.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على الفقرة (أولاً) من القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ المعدل لبعض نصوص اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة التي تنص على أنه (إذا وجد المكلف بالزكاة أن المبلغ المشعر بأدائه غير مطابق لواقعه، يحق له أن يعترض على الإشعار الذي وصله بموجب استدعاء مسبب يرسل بطريق البريد المسجل إلى الجهة التي أشعرته خلال مدة (60) يومًا بدءاً من اليوم التالي لوصول الإشعار إليه... واستثناءً من ذلك يحق للجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية أن تنظر في الاعتراض الزكوي المحال إليها بعد انقضاء المدة النظامية المذكورة متى توفرت لديها الشروط والضوابط التالية:

1- أن يتقدم المكلف الزكوي إلى اللجنة الزكوية بمبررات مقبولة ومقنعة حالت دون تقديمه الاعتراض ضمن المدة النظامية المحددة...).

وحيث إن الربط الذي أجرته المصلحة على المكلف وبموجبه تم إضافة بند الأرصدة الدائنة للأطراف ذات علاقة إلى الوعاء الزكوي للأعوام من 2003م حتى 2005م قد تم إرساله للمكلف بموجب الخطاب رقم (7/392/7/7) بتاريخ 1430/2/27هـ — على عنوانه المسجل لدى المصلحة وحيث إن المكلف قدم اعتراضه على بند الأرصدة الدائنة بموجب خطابه المقيد لدى وارد المصلحة برقم (406) بتاريخ 1431/5/3هـ أي بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة للاعتراض بـ (60) يومًا من تاريخ استلام الربط، وحيث إن القرار الوزاري رقم (961/32) بتاريخ 1418/4/22هـ قد منح اللجنة الابتدائية صلاحية قبول الاعتراض المقدم بعد انتهاء المهلة النظامية



إذا قبلت اللجنة الابتدائية واقتنعت بالأسباب التي يذكرها المكلف والتي حالت دون تقديم الاعتراض خلال المدة النظامية. وحيث إن اللجنة الابتدائية بما لها من صلاحيات لم تقبل ولم تقتنع بما قدمه المكلف من مبررات لتأخره في تقديم الاعتراض خلال المدة النظامية على هذا البند، لذا فإن هذه اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه من الناحية الشكلية على بند الأرصدة الدائنة للأعوام من 2003م حتى 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول الاعتراض المقدم من المكلف من الناحية الشكلية وعدم النظر فيه من الناحية الموضوعية.

البند الثاني: الاستيرادات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بتأييد وجهة نظر المصلحة في حساب الزكاة على فروقات الاستيراد للأعوام من 2003م حتى 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه فيما يخص الربط الخاص بفروقات الاستيراد للأعوام من 2003م حتى 2006م فقد تم قبول الاعتراض على هذا الشق الخاص بفروقات الاستيراد من الناحية الشكلية، وأما من الناحية الموضوعية فقد تم تخفيض المبلغ من مبلغ (1,109,228) ريال عن زكاة فروقات الاستيراد للأعوام من 2003م حتى 2006م إلى مبلغ (601,294) ريال ، بعد أن قامت المصلحة بعمل جدول يوضح الفرق بين قيمة الاستيراد للأعوام من 2003م حتى 2006م، وذلك حسب خطاب مصلحة الجمارك رقم (15/11210) بتاريخ 1431/2/11هـ وبين قيمة المشتريات الخارجية بالحسابات بالزيادة أو النقص وحيث كانت نتيجة هذا الجدول المبلغ المشار أعلاه وهو (601,294) ريال فإن الشركة تتمسك بوجهة نظرها في عدم استحقاق هذا المبلغ عليها وذلك استنادًا إلى أنها ترى بأنها لم تخف شيء عن مصلحة الزكاة والدخل إذ أن هذه المشتريات جميعها خضعت أصلًا ضمن حصة الزكاة للأعوام المذكورة وأن إضافتها كما ورد في الربط هو إعادة حساب قيمتها مرة أخرى، كما أن الربط على الشركة بإضافة هذه المشتريات يعني حصول (ازدواج زكوي) إذ ما حصل من فرق بين الاستيراد والمشتريات من الخارج ليس له علاقة بعملية حساب زكاة على الفارق في حال أن المشتريات المعلنة مثبتة بالكامل في عملية الحساب وهو أكثر من ما ورد حسب بيان مصلحة الجمارك ولو كان العكس لكان الحساب صحيحًا أي بمعنى لو أن البيان الجمركي أعلن رقمًا وما تم إثباته في القوائم أقل منه ففي هذه الحالة فإن إضافة الفرق صحيح و لقلنا أن الشركة هنا تتهرب ولكن ما هو أماننا أن المكلف أعلن ما تم شرائه فعليًا كما ورد في القوائم والإقرارات وجاء بيان مصلحة الجمارك يشير إلى أنه أقل مما أعلن، وقد يكون في الرقم الجمركي خطأ في قيمة البضاعة أو خطأ في الأسماء عند التسجيل (خطأ حاسوبي ومعلوماتي)، وقدم المكلف لتعزيز وجهة نظره جميع البيانات الجمركية التي تم الاستيراد بموجبها.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد مؤرخة في 1436/3/2هـ تضمنت الإفادة بأن وجهة نظر المصلحة فيما يخص فروقات الاستيرادات للأعوام من 2003م حتى 2006م، تتمثل بما يلي:



نفيد اللجنة بأن الفرق في قيمة الاستيرادات للأعوام من 2003م حتى 2006م يتمثل في الفرق بين ما ورد في خطاب مصلحة الجمارك رقم (51/11210) بتاريخ 1431/2/11هـ وبين قيمة المشتريات الخارجية الواردة بالحسابات سواء بالزيادة أو بالنقص، ولقد تم معالجة هذا الفرق وفقاً لتعميم المصلحة رقم (9/2030) بتاريخ 1430/4/15هـ كما يلي:

العام	استيراد (جمارك)	مشتريات خارجية (الشركة)	الفرق بالنقص أو الزيادة	المبلغ الذي يعدل به الربح	الزكاة
2003م	419,124	10,756,320	10,337,196	10,337,196	258,430
2004م	398,459	1,818,779	1,420,120	1,420,120	35,503
2005م	26,963,573	7,450,186	(19,513,387)	2,048,905	51,222
2006م	10,916,057	21,161,636	10,245,579	10,245,579	256,139

علماً بأنه بالنسبة لعام 2005م فإن الاستيراد الزائد عن قيمة المشتريات الخارجية يستحق عنه أرباح تقديرية بنسبة (10,5%) فقط.

وبناءً على ما سبق وحيث جاءت بيانات الاستيرادات الواردة من مصلحة الجمارك غير مطابقة للمصرح به في حسابات الشركة للأعوام محل الاعتراض مما نتج عنه فروقات زكوية وفقاً للربط الصادر عن قبل المصلحة، وحيث إن ما طبقته المصلحة مستنداً على الأنظمة والتعليمات المشار إليها أعلاه، وحيث لم يقدم المكلف ما يثبت عدم صحة المعلومات الوارد من مصلحة الجمارك، لذا أيدت اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض وفقاً لقرارها رقم (2) لعام 1434هـ وجهة نظر المصلحة بإجماع أعضائها وفقاً للحثيات الواردة بالقرار، وبناءً عليه تطالب المصلحة برفض استئناف المكلف وتأييد وجهة نظرها في حساب الزكاة على فروقات الاستيرادات للأعوام من 2003م حتى 2006م وفقاً للربط الصادر عن قبل المصلحة وفقاً للأنظمة والتعليمات المطبقة على جميع المكلفين بالزكاة الشرعية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب زكاة على الفروقات التي أظهرتها المصلحة في الاستيرادات بين ما أظهره بيان مصلحة الجمارك وبين قيمة المشتريات الخارجية التي تم الإفصاح عنها في حسابات المكلف للأعوام من 2003م حتى 2006م، في حين تتمسك المصلحة بحساب الزكاة على هذه الفروقات للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على القوائم المالية للأعوام من 2003م حتى 2006م وعلى بيانات مصلحة الجمارك التي توضح مقدار المواد المستوردة من الخارج لصالح المكلف تبين وجود تباين واضح (بالزيادة وبالنقص) في قيمة المشتريات



(المواد) المستوردة من الخارج بين ما أظهرته البيانات الجمركية وبين ما أفصح عنه المكلف في حساباته للأعوام من 2003م حتى 2006م وهذا الفرق في قيمة المواد التي لم يتم الإفصاح عنها يعد تكلفة يقابلها إيراد وكون المكلف لم يفصح عنها إيرادًا للسنوات 2003م و2004م و2006م ولم يفصح عنها مصروفًا في عام 2005م وحيث إن هذه المشتريات (المواد المستوردة) ينتج عنها في الغالب ربًا نتيجة لعملية البيع لهذه المواد وحيث إن المصلحة عدلت نتيجة حسابات المكلف للأعوام 2003م و2004م و2006م على التوالي بالفروقات البالغة (10,337,196) ريال و(1,420,120) ريال و(10,245,579) ريال ، واحتسبت الأرباح التقديرية لفرق المشتريات عام 2005م بنسبة (10,5%) وبلغ مقدارها (2,048,905) ريال وعدلت أرباح عام 2005م بهذا المبلغ، فإن اللجنة ترى سلامة الإجراء الذي اتخذته المصلحة لاتفاقه مع التعليمات ومع الإجراءات المطبقة على جميع المكلفين، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب زكاة على فروقات الاستيراد التي توصلت لها المصلحة من خلال المقارنة بين ما صرح به المكلف في حساباته وبين ما ورد من مصلحة الجمارك من بيانات وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (2) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه من الناحية الشكلية على بند الأرصدة الدائنة للأعوام من 2003م حتى 2005م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول الاعتراض المقدم من المكلف من الناحية الشكلية وعدم النظر فيه من الناحية الموضوعية.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب زكاة على فروقات الاستيراد التي توصلت لها المصلحة من خلال المقارنة بين ما صرح به المكلف في حساباته وبين ما ورد من مصلحة الجمارك من بيانات وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص بحساب الزكاة على الفروقات البالغة (10,337,196) ريال و(1,420,120) ريال و(10,245,579) ريال و(2,048,905) ريال.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1501

سنة القرار: 1436

المفتاح

إيرادات / غرامة - ضريبة.

الموضوع

إيرادات مخفضة / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- اختيار المنشأة لطريقة محاسبية معينة لبيان حجم إيراداته، يترتب عليه وجوب التزامه بهذه الطريقة، ولا يقبل منه طلب بتخفيض الإيرادات بطريقة محاسبية أخرى.
- 2- عدم سداد المكلف للفروق الضريبية الناتجة عن إعادة محاسبته يترتب عليه فرض غرامة تأخير عدم سداد فروق الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/5/25هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (31) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/3/2هـ 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 (31) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/1) بتاريخ 1434/1/10هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (38) بتاريخ 1434/3/8هـ، كما قدم

ضماناً بنكيًا صادرًا من البنك ب برقم بتاريخ 1434/3/4هـ بمبلغ (2,257,526) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: إيرادات مشروع بمبلغ (26,000,000) ريال.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على تخفيض قيمة مشروع لعام 2005م للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة بعدم تخفيض الإيرادات لعام 2005م بمبلغ (26,000,000) ريال وذلك استنادًا إلى أن الشركة حصلت على كامل قيمة العقد البالغ (98,553,263) ريال وأن حصولها على الدفعة الأخيرة دلالة واضحة على أنها قامت بالتصريح عن جميع إيراداتها وما يقابلها من تكاليف، وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بما يلي:

لقد أكدت الشركة ضمن خطاب الاعتراض، بأنها قامت بالتصريح عن كامل إيرادات العقد البالغة (98,553,263) ريال خلال السنوات من 2000م إلى 2003م وسداد الضريبة المتعلقة بها طبقاً للتفصيل الآتي:

السنة	الإيراد	الضريبة بموجب الإقرار
2000م	13,470,000	285,109
2001م	73,746,331	3,788,338
2002م	9,365,867	12,727
2003م	1,971,165	--
المجموع:	98,553,263	4,086,174



وإن التصريح عن كامل قيمة إيرادات العقد تستند إلى تطبيق نسبة الإنجاز الذي تم اعتماده بموجب قرار اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية رقم (1) لعام 1427هـ المؤيد أيضًا بقرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (780) لعام 1428هـ، وأكد المكلف على ما سبق ذكره للجنة الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية فيما يخص عقد بأن الفواتير التي تصدر من الشركة إلى لا تعتمد من الاستشاري أو صاحب العمل وإنما هي عبارة عن فوتره للأعمال التي نفذت

حسب ساعات العمل، وأضاف بأنه طبقًا لمتطلبات العقد وعندما طلبت الشركة من صاحب العمل اعتماد الأعمال المنفذة للتوقيع على المخالصة النهائية للعقد، رفض اعتماد قيمة الأعمال المنجزة بواسطة الشركة، وقد تم الاجتماع معهم وتوقيع محضر بتاريخ 1426/4/2هـ الموافق (2005/5/11م)، أي بعد ما يزيد عن سنة ونصف من إنجاز الأعمال، أكدت فيه بأن قيمة الأعمال المعتمدة من قبلها المتعلقة بهذا العقد هي فقط (72,553,263) ريال وليس مبلغ (98,553,263) ريال كما يلي:

المبلغ	البيان
98,553,263	قيمة العقد وتمثل نسبة الأعمال حسب وجهة نظر الشركة
72,553,263	يخصم قيمة الأعمال طبقًا لمحضر الاجتماع مع وزارة
26,000,000	الفرق يمثل قيمة التعديل رقم (4)

وحيث إن الجهة المتعاقد معها اعتبرت أن الأعمال التي قامت الشركة بالتصريح وسداد الضريبة عنها خلال السنوات السابقة تمثل أعمالاً غير منفذة، بالإضافة إلى أن الشركة سوف تقوم بتنفيذ أعمال إضافية بمبلغ (26,000,000) ريال دون زيادة في قيمة العقد فقد قامت الشركة بتخفيض إيرادات مشروع بجدة ضمن الإقرار الضريبي لعام 2005م بمبلغ (26,000,000) ريال، وذلك تطبيقًا لنص المحضر الموقع مع والتي اعتمدت أعمال منجزة فقط خلال السنوات السابقة بمبلغ (72,553,263) ريال كما هو مبين أعلاه، والتصريح عن نفس المبلغ (26,000,000) ريال كإيرادات طبقًا لنسبة الإنجاز ابتداء من عام 2005م وحتى 2007م وسداد الضريبة المستحقة بناءً على ذلك بموجب إقرار الشركة وذلك لمقابلة التكاليف الإضافية التي ستكبدتها الشركة لاستكمال تنفيذ أعمال العقد كما يلي:

السنة	الإيرادات	الضريبة بموجب إقرار الشركة
2005م	11,765,750	--
2006م	14,036,000	657,126



260,508	198,250	2007م
683,634	26,000,000	المجموع:

ويرى المكلف أن معالجة المصلحة برفض تعديل إيراد العقد تعني بأن قيمة العقد ستكون كما يلي:

المبلغ	البيان
98,553,263	قيمة العقد الأساسي المعدل
26,000,000	قيمة أمر التعديل رقم (4)
124,553,263	المجموع:

وهذا لا يتفق مع واقع الحال ذلك أن الشركة لم تستلم مبلغ (124,553,263) ريال من وزارة وإنما استلمت فقط مبلغ (98,553,263) ريال ، وهذا يؤكد صحة معالجة الشركة، كما أن معالجة المصلحة تعني أن تقوم الشركة بسداد ضريبة على مبلغ (26,000,000) ريال مرتين، مرة عند إدراجها ضمن مبلغ العقد الأساسي البالغ (98,553,263) ريال ومرة أخرى عند إدراج أمر التعديل رقم (4) البالغ (26,000,000) ريال في السنوات اللاحقة كما هو مبين أعلاه، علماً بأن الشركة لم تستلم سوى مبلغ (98,553,263) ريال ، ولو أن مطالبة المصلحة صحيحة لما كان هناك داعي لأن تقوم الشركة بعكس قيمة التخفيض في قيمة الإيرادات المحققة من السنوات السابقة بمبلغ (26,000,000) ريال ، ثم تقوم بعد ذلك بقيد نفس المبلغ كإيرادات خلال السنوات اللاحقة بل اكتفت الشركة بقيد فقط تكاليف دون أن يقابلها أي إيرادات ومن ثم عدم سداد أي ضرائب في السنوات اللاحقة، وهذا ما تطالب به الشركة حالياً في حال إصرار المصلحة على موقفها.

وأضاف المكلف بأن اللجنة أيدت المصلحة استناداً إلى أن اعتراض الشركة يتعارض مع العقد المبرم بين الشركة و..... من حيث فقرة العيوب والخلل، وفي هذا الخصوص تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى أن هذه الفقرة ليس لها علاقة بالموضوع محل البحث حيث إن هذه الفقرة تخص فترة الضمان بعد استلام صاحب العمل للأعمال المنجزة وهذا ما لم يحصل حيث إن الجهة صاحبة العمل اعتبرت أنه لم يتم إنجاز جميع الأعمال في ذلك الوقت ، كما أن اللجنة أيدت المصلحة استناداً إلى أن الشركة قامت بتخفيض قيمة الإيرادات بمبلغ (26,000,000) ريال ولكنها تجاهلت التكاليف، و في هذا الخصوص تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى أن التكاليف التي تكبدتها الشركة في السنوات السابقة من 2000م إلى 2003م هي تكاليف حقيقية وقامت المصلحة بمراجعتها والتأكد من صحتها، كما أن الشركة لن تستلم تعويض



إضافي مقابل عدم قبول الأعمال المنجزة خلال تلك السنوات، والمبلغ الذي سوف تستلمه الشركة هو فقط (98,553,263) ريال وليس (124,553,263) ريال شاملاً قيمة أمر التعديل رقم (4)، وحتى تتمكن الشركة من استكمال تنفيذ الأعمال خلال الأعوام اللاحقة من 2005م حتى 2007م فإن هناك تكاليف سيتم تكبدها دون أن يكون هناك إيرادات مقابلها، وأن عدم قيام الشركة بإجراء التعديل المذكور أعلاه يعني أن يتم التأثير على إيرادات العقود الأخرى وتحقيق خسائر ناتجة عن عقد تم قيد إيراداته في السنوات السابقة، وإن معالجة الشركة هذه كانت بسبب رغبتها في عرض الموضوع

بشفافية وحسن نية، ولو أن الشركة قامت بما تطالب به المصلحة من نقل الإيرادات والتكاليف من السنوات السابقة إلى السنوات اللاحقة، فإن هذا لن يكون له تأثير على نتائج أعمال السنوات اللاحقة إلا بقيمة التكاليف التي تكبدها الشركة لاستكمال تنفيذ الأعمال مما سوف يؤدي إلى وجود خسائر تؤثر أيضاً على نتائج العقود الأخرى التي تنفذها الشركة وهذا يتعارض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف التي تخصها، وذكر المكلف أن المصلحة أشارت إلى أنها قامت بالكتابة إلى بخطابها رقم (12/2550) بتاريخ 14/5/1429هـ وخطابات أخرى لاحقة للتأكد من حقيقة التخفيض وأن إجابة لم تتضمن أي إشارة إلى أي تخفيض على قيمة العقد، وهو ما تؤكد الشركة حيث إن القيمة النهائية للعقد لم تتغير وهي فقط مبلغ (98,553,263) ريال كما تم ذكره أعلاه، وأن هذا يؤكد صحة معالجة الشركة كما يؤكد عدم صحة معالجة المصلحة حيث إن معالجة المصلحة تفترض أن الشركة سوف تستلم مبلغ أعلى من قيمة العقد بمبلغ (26,000,000) ريال وهذا غير صحيح، بناءً على ما تقدم، يطالب المكلف بالنظر إلى الموضوع من زاوية ما هو مبلغ الإيرادات الذي سوف تحصله الشركة من وهل هو فقط (98,553,263) ريال أم مبلغ (124,553,263) ريال، بالإضافة إلى التحقق من هل التكاليف التي تكبدها الشركة منذ البدء في تنفيذ الأعمال هي تكاليف حقيقية ومؤيدة أم لا، علماً بأن المصلحة قامت بالتأكد من أن الشركة لم تستلم أكثر من قيمة العقد البالغة (98,553,263) ريال كما أن جميع التكاليف التي تكبدها الشركة هي تكاليف حقيقية.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد مؤرخة في 1436/3/2هـ تضمنت الإفادة أنه بالنسبة لبند تخفيض إيرادات مشروع بمبلغ (26,000,000) ريال فإنه من واقع المستندات التي تثبت إيرادات الشركة تبين أنه تم إبرام عقد بين الشركة و بمبلغ (98,553,263) ريال وذلك عن تصميم وقامت الشركة بالتصريح عن كامل إيرادات المشروع باتباع طريقة نسبة الإنجاز وذلك على النحو التالي:

العام المالي	الإيرادات المصرح عنها
2000م	13,470,000 ريال
2001م	73,746,331 ريال



2002م	9,365,867 ريال
2003م	1,971,165 ريال
إجمالي الإيرادات المصرح عنها	98,553,263 ريال

وخطاب الطيران المدني (صاحب العمل) الموجة للمصلحة برقم (1575/2/3/7) بتاريخ 1429/11/19 هـ يأتي تأكيداً لاستلام الشركة كامل قيمة العقد بالمبلغ ، وقد قامت الشركة بتقديم خطاب للمصلحة بواسطة محاسبها القانوني رقم (2007/0045) بتاريخ 1428/3/16 هـ الموافق 2007/4/4م تطالب فيه بالإفراج عن الدفعة الأخيرة المحتقة من قيمة العقد المذكور بالقيمة (98,533,329) ريال وتم إرفاق المستخلصات النهائية للعقد المذكور وتم إصدار خطاب إفراج موجه إلى برقم (12/1461) بتاريخ 1429/3/15 هـ وهذا ما يؤكد أن الشركة قد حصلت على كامل قيمة العقد وفي حصول الشركة على الدفعة الأخيرة والمحتقة دلالة صريحة على أنها قامت بالتصريح عن جميع إيراداتها وما يقابلها من تكلفة، وإضافة إلى ما ذكر فإن الحاضرين عن الشركة بالفحص الميداني وما ذكر بالمحضر في الصفحة (8) أجابوا عند سؤالهم عن تخفيض إيرادات العام 2005م بمبلغ (26,000,000) ريال بأن وزارة قامت بإصدار أمر تعديل رقم (4) بتاريخ 2005/5/11م بموجبه تم إثبات أن المنفذ من قيمة العقد ليس (98,553,263) ريال وإنما فقط (72,553,263) ريال مما نتج عنه تخفيض بمبلغ (26,000,000) ريال ، كما أن ما قامت به الشركة من إصدار مستخلص نهائي بتاريخ 2002/5/6م وبين الإجراء الذي تم على أمر التعديل رقم (4) المؤرخ في 2005/5/11م (بعد مرور "ثلاث" سنوات من تاريخ الإنجاز) والذي نص على أن نسبة العمل المنجز من قبل غير متناسبة مع المبالغ المسددة فإن المبالغ المسددة للمستشار للتصميم تجاوزت قيمة الأعمال المنجزة ، وفي فقرة أخرى من أمر التعديل تعتبر الحكومة أنه لا يتوجب على الاستشاري تنفيذ الأعمال غير المنجزة التي تم تقديرها من قبل الحكومة بمبلغ (36,000,000) ريال خفضت في تسوية نهائية مع الاستشاري إلى (26,000,000) ريال حيث يتضح كما هو مبين أعلاه بأنه غير ملزم بعملية التخفيض، ولو أن الشركة (يتم تسجيل إيراداتها عن طريق نسبة الإنجاز) قامت بتخفيض تكاليف العام بقيمة التكاليف المقابلة لهذا الإيراد لكان ذلك أقرب للواقع والحقيقة ولكن تجاهلت التكاليف وقامت بتخفيض الإيرادات فقط ، واستناداً للمادة (8) من نظام ضريبة الدخل فإن المبلغ المستأنف عليه يعتبر من ضمن إيرادات الشركة الخاضعة للضريبة وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها طبقاً لما ذكر وما ورد بدفعها الموضح بمذكرة الاعتراض المرفوعة للجنة الابتدائية.

وذكرت المصلحة أنها قامت بالكتابة إلى بخطاباتها رقم (12/2550) بتاريخ 1429/5/14 هـ ورقم (12/3229) بتاريخ 1430/6/10 هـ ورقم (12/5801) بتاريخ 1430/11/14 هـ وذلك للتأكد من حقيقة التخفيض وتزويد المصلحة بالمستندات المؤيدة لذلك، وجاءت إجابتها بخطاباتها رقم (1575/2/3/7) بتاريخ 1429/11/19 هـ ورقم (914/2/3/7) بتاريخ 1430/7/6 هـ ورقم



(1022/1/3/7) بتاريخ 1431/1/25 هـ ولم تتضمن إشارة لأي تخفيض على قيمة العقد، وعلى ذلك ترى المصلحة بأن التخفيض غير نظامي كعملية محاسبية وغير مؤيد مستندياً.

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض إيراداته لعام 2005م بمبلغ (26,000,000) ريال من عقده المبرم

مع بخصوص مشروع، في حين تتمسك المصلحة بعدم أحقية المكلف في تخفيض الإيرادات بهذا المبلغ للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة بخصوص تلك الإيرادات تبين لها أن المكلف صرح عن إيراداته للأعوام من 2000م حتى 2003م البالغة (98,553,263) ريال بطريقة نسبة الإنجاز وقد كان هذا الموضوع محل خلاف مع المصلحة التي كانت تطالب بحساب الإيرادات على أساس الفواتير وقد انتهى هذا الخلاف بصور قرار اللجنة الاستئنافية رقم (780) لعام 1428هـ القاضي برفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المكلف في طلبه تحديد وحساب إيراداته للأعوام من 2000م حتى 2003م وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز وتم إقفال هذا الموضوع على هذا الأساس، إلا أن المكلف قدم إقراره لسنة 2005م وخفض إيراداته لهذا العام بمبلغ (26,000,000) ريال بحجة أن الجهة المتعاقد معها لم توافق على هذه المبالغ، وبما يرى معه المكلف أن قيمة العقد الخاص ب..... تكون مبلغ (72,553,263) ريال وليس مبلغ (98,553,263) ريال، وحيث إن الشركة صرحت عن إيراداتها من مشروع البالغة (98,553,263) ريال خلال الأعوام من 2000م حتى 2003م مستخدمة في تحديدها طريقة نسبة الإنجاز والتي أود عناصرها التكاليف الفعلية وقيمة العقد النهائية، وحيث صدر من هذه اللجنة لنفس المكلف قراراً برقم (780) لعام 1428هـ يقضي برفض استئناف المصلحة قرار اللجنة الابتدائية رقم (1) لعام 1427هـ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المكلف في طلبه تحديد وحساب إيراداته للأعوام من 2000م حتى 2003م وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز وحيث إن المكلف هو من اختار هذا الأسلوب في تحديد إيراداته وحيث إن قياس الإيراد يعتمد "استناداً إلى معايير المحاسبة" على اكتمال عنصري الاكتساب والتبادل، لذا فإن الإيراد الذي تم تسجيله ابتداءً يعتمد على توفر هذين العنصرين وأن ما يطالب المكلف به من تخفيض إيراداته لسنة 2005م لا صلة له بالإيرادات المصرح بها في السنوات 2003م وما قبلها.

وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعام 2005م بمبلغ (26,000,000) ريال الذي سبق وأن تم الإفصاح عنه والتصريح به كإيرادات مستحقة عن عام 2003م وما قبلها.

البند الثاني: إيرادات مشروع بمبلغ (68,102) ريال ومبلغ (62,780) ريال.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على تخفيض قيمة مشروع و الفرق إيرادات لعام 2005م و 2006م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن، الشركة لا تتفق مع معالجة المصلحة ذلك أن التخفيض يعد جزء من التعاملات والاتفاقيات العادية ضمن نشاط المقاولات.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكدت على وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه بناءً على محضر الأعمال للفحص الميداني كما في الصفحة (8) تم سؤال الحاضرين عن أسباب تخفيض الإيرادات لعام 2005م

بمبلغ (68,102) ريال، فأفادوا بأنها تمثل حسميات مطبقة على العقد وتم طلب المستندات التي تؤيد ذلك ولم يتم تقديمها، وبسؤالهم عن سبب تخفيض الإيرادات لعام 2006م بمبلغ (62,780) ريال فأفادوا كما هو موضح في محضر الأعمال في الصفحة (10) بأنها تمثل حسميات مطبقة على العقد وكان مبلغ التخفيض (817,000) ريال وتم تقديم خطاب رقم (11375/1/12/7) بتاريخ 1427/11/5 هـ ووجد أن قيمة التخفيض بمبلغ (754,220) ريال وقد تم قبول هذا المبلغ لوجود المستندات المؤيدة أما الفرق البالغ (62,780) ريال فلم يتم تقديم أي مستندات مؤيدة له، لذلك لم يتم اعتماده.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف تخفيض إيراداته لعامي 2005م و 2006م على التوالي بمبلغ (68,102) ريال ومبلغ (62,780) ريال من عقده الخاص بمشروع , في حين تتمسك المصلحة بعدم قبول هذا التخفيض في الإيرادات للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة يتضح للجنة أن الخلاف حول هذا البند خلاف مستندي ومن خلال مراجعة اللجنة للبيانات المقدمة لم يتضح لها أن المكلف قدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره بخصوص هذا التخفيض. وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعامي 2005م و 2006م على التوالي بمبلغ (68,102) ريال ومبلغ (62,780) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة التأخير المتعلقة بفرق الإيرادات للحثيات الواردة في القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن موضوع الاعتراض يعد من الموضوعات التي هي محل خلاف بين المكلف والمصلحة لذلك فإنه يعتقد بأنه لا يجب حساب غرامة تأخير على فروقات الضريبة، وأضاف بأنه سبق للجنة الاستئنافية إصدار قرار برقم (956) لعام 1430هـ في الاستئناف رقم (816-818/ض) لعام 1428هـ أيدت بموجبه اللجنة عدم توجب غرامة تأخير على تعديلات المصلحة التي تكون محل خلاف في وجهات النظر كون قبول التعديل يرتبط بتوفر واكتمال المستندات وذلك طبقاً لحثيات القرار.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على تمسك المصلحة بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على أنه تم إخضاع فرق الضريبة لغرامة التأخير طبقاً للمادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من لائحته التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة السيتين من هذا النظام) و نصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة (الحادية والسبعين) من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ، ونصت الفقرة (2/د) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم).

وبناءً عليه وحيث إن التعديلات التي يطالب بها المكلف في (البندين الأولى والثاني) من هذا القرار، ليس لها ما يبررها ولأن ما يطالب به المكلف يخالف النصوص النظامية من حيث الإفصاح عن الإيرادات المحققة من ممارسة النشاط وحيث إن الضرائب



الناتجة عن التعديلات التي أجرتها المصلحة لعامي 2005م و2006م متفقة مع النصوص النظامية، فإن فروقات الضريبة الناتجة عن هذه التعديلات تخضع لغرامة التأخير ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب غرامة التأخير بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير ويتم حسابها بدءاً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (31) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعام 2005م بمبلغ (26,000,000) ريال وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته لعامي 2005م و2006م على التوالي بمبلغ (68,102) ريال ومبلغ (62,780) ريال وفقاً للحثيات الواردة في القرار وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحساب غرامة التأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن تعديلات المصلحة بنسبة 1% عن كل (ثلاثين) يوم تأخير ويتم حسابها بدءاً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1502

سنة القرار: 1436هـ

المفتاح

استثمار / حصة شريك / رصيد - ضريبة الدخل - الزكاة.

الموضوع

استثمار طويل الأجل / حصة شريك متنقلة / رصيد جاري مدين.

المبدأ

- 1- الذمة المالية والوعاء الزكوي للشريك مستقلة عن الذمة المالية والوعاء الزكوي للشركة وعدم قيام المنشأة بتسجيل الاستثمارات باسمها يترتب عليه اعتبار ما دفعته المنشأة حساباً جارياً دائماً لها، وليس استثمارات طويلة الأجل، ومن ثم لا يحسم من الوعاء الزكوي.
- 2- الذمة المالية للشريك مستقلة عن الذمة المالية للشركة، وعدم قيام المنشأة بتقديم الأسباب المقنعة التي منعتها من تسجيل الاستثمارات باسمها، يترتب عليه اعتبار ما دفعه الشريك حساباً جارياً دائماً له وليس استثمارات طويلة الأجل ومن ثم لا يحسم من الوعاء الزكوي.
- 3- قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية.

نص القرار



في يوم الإثنين الموافق 1436/5/25هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (169) بتاريخ 1432/6/6هـ والمكلفة بكتاب معالي وزير المالية رقم (6378) بتاريخ 1432/6/25هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استثناءات 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 (3321) بتاريخ 1370/1/21هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (80) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض

الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (26) لعام 1433هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/17هـ كل من:و.....،
كما مثل المكلف كل من:و.....

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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (26) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/222) بتاريخ 1433/12/22هـ، كما قدم مستنداً يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ 1433/12/26هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (335) بتاريخ 1434/1/25هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك هـ برقم بتاريخ 1431/7/2هـ بمبلغ (1,110,873) 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: الاستثمارات.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) برفض اعتراض الشركة على عدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل لعامي 2005م و2006م للحيثيات الواردة في القرار.

عام 2005م	عام 2006م	بيـــــــــــــــــــــــان
32,989,925	43,530,310	(ب)
252,000	252,000	(ج)
250,000	25,639,425	(د)
33,191,925	69,421,735	الإجماليـــــــــــــــــــــي

أولاً: (د).

ثانیاً: (ج).

ثالثاً: (ب).



تتمثل الاستثمارات في مركز تجاري الغرض من إنشائه الحصول على عوائد تأجير الوحدات، وقد تم تأسيس شركة و بتاريخ 1430/5/10هـ، بهدف أن تمتلك هذه الشركة جميع الأصول والموجودات العائدة للمركز التجاري ب.....، وتمتلك الشركة في شركة (ب) عدد (25,000) حصة من إجمالي حصص الشركة البالغة (50,000) حصة بما نسبته 50% من رأس مال الشركة التابعة.

وأضاف المكلف أن القوائم المالية المدققة والقيود المحاسبية وصور الشيكات والتحويلات البنكية تثبت أن الاستثمارات طويلة الأجل خرجت من الشركة وليس من الشركاء من أجل تأسيس الشركات المستثمر فيها ، كما أن الإجراءات القانونية

لنقل ملكيتها للشركة تمت خلال عامي 2010م و2011م حيث تمكنت الشركة من إجراء التعديل والتوثيق بكتابات العدل المختصة لعقود تأسيس الشركات التابعة والشقيقة، ومن ثم تعد تلك الاستثمارات عروض قنية غير خاضعة للزكاة طبقاً للقرارات الوزارية وتعاميم المصلحة التي تتضمن أن الاستثمارات طويلة الأجل التي لا تكون بهدف البيع أو التجارة ويقصد منها الاستفادة من هذه الأموال لفترات طويلة تأخذ حكم عروض القنية من ناحية عدم خضوع المبالغ المستثمرة في الشركات المستثمر فيها للزكاة.

ولا تعد الاستثمارات طويلة الأجل من عناصر الوعاء الزكوي لأنها تأخذ الحكم الزكوي لعروض القنية ، والثابت يقيناً أن جميع المبالغ التي خرجت من ذمة الشركة هي استثمارات طويلة الأجل وتمثل استثماراً إضافياً بمثابة حصة في رأسمال الشركات الشقيقة ، حيث إن تلك الاستثمارات لم تكن بنية البيع أو التجارة أو التمويل والقروض ، وإنما يقصد الاستفادة منها لفترات طويلة كأصول وحقوق ملكية في الشركات الشقيقة والتابعة ورأس مال إضافي ، وتحققت نية الشركة بموجب البيانات الثبوتية والموثقة التي تثبت أن تلك الأموال هي عبارة عن استثمارات طويلة الأجل عائدة للشركة في الشركات التابعة والشقيقة ، كما أن إيضاحات القوائم المالية للشركة عامي 2005م و2006م تبين أن تلك الاستثمارات عائدة في حقيقتها للشركة وليس لأحد الشركاء ، وأن الأموال المستثمرة خرجت من ذمة الشركة بنية موثقة ومسبقة باعتبار هذه الأموال استثمارات في عروض قنية لا تجب فيها الزكاة ، وهذا الأصل العام ما لم يثبت خلاف ذلك بالمستندات ، إلا أن القرار المستأنف ضده قد ذهب بعيداً عندما اعتبر الأموال المستثمرة في شركات تابعة وشقيقة هي عبارة عن مسحوبات لأحد الشركاء ، وبغرض جدلاً أن هذه الأموال عبارة عن مسحوبات من الشركة لمصلحة الشركاء أو أحدهم ، لكان يجب أن تحسم من جاري الشركاء ، بصفتها أموال أنفقت من قبل أحد الشركاء ولم يحل عليها الحول ، وبذلك يجب أن تحسم من الوعاء الزكوي ، كما أنه في حالة توحيد القوائم المالية وتقديم حسابات موحدة وحساب الزكاة على أساسها ، يتضح أن الاستثمارات قد دفعت بالكامل من الشركة المستثمرة كعروض قنية ، والعدالة تقتضي أن يتم حسم ما يقابلها لتستقيم المعادلة من وجهة النظر المحاسبية والشرعية .

بالإضافة إلى ذلك فإن الفتوى الشرعية رقم (22644) بتاريخ 1424/3/9هـ أكدت على أحقية الشركة في حسم الاستثمار من الوعاء الزكوي حتى وإن كان ليس مسجلاً باسمها، حيث نصت تلك الفتوى على أن (ما تشتره الشركة من العقارات والسيارات وما في



حكمها لغرض استخدامها وليس لغرض الإتجار فيه لا تجب فيه الزكاة ويستوي في ذلك ما نقلت ملكيته وما لم تنقل إذ لا أثر لذلك في ثبوت الملك).

لكل ما تقدم، وحيث إن هذه المبالغ لا تخضع للزكاة لدى الشركة لإنفاقها في عروض القنية، ولعدم تحقق شرط تمام الملك (التصرف) لذا يطلب المكلف إلغاء القرار الابتدائي فيما قضي بعدم حسم الاستثمارات طويلة الأجل لعامي 2005م و2006م من وعائه الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تحسم بند الاستثمارات من الوعاء الزكوي للمكلف لأنه لم يقدم أي مستندات رسمية تثبت ملكية الشركة لهذه الاستثمارات حتى يتضح طبيعتها ومدة اقتنائها، حيث

إن عقود تأسيس تلك الشركات تظهر أن الاستثمارات مسجلة باسم الشركاء وليست باسم الشركة، والتنازلات المقدمة صورية ولا تأخذ الطابع الرسمي، كما لم تقدم الشركة أي مستندات لاستثماراتها في (ب) ومن ثم تعد هذه الاستثمارات من عوائده الزكوية، ومن عروض القنية، ومن ثم لا تحسم من الوعاء الزكوي للمكلف طبقاً للخطاب الوزاري رقم (8676/4) وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند الاستثمارات البالغ (33,191,925) ريالاً و(69,421,734) ريالاً من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي، في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الأساس في الحدث المالي لإدراجه ضمن الأحداث المالية للوحدة المحاسبية يكمن في توفر المستندات الجوهرية وليست الشكلية لاعتبار ذلك الحدث يخص وحدة محاسبية بذاتها، وعند قبول الحدث المالي وربطه بوحدة محاسبية فيظهر تأثيره على عناصر القوائم المالية لتلك الوحدة.

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة من المكلف بما فيها القوائم المالية للمكلف والشركات المستثمر فيها وعقدي تأسيس الشركتين المستثمر فيهما وعقد إيجار أرض المركز التجاري، يتضح أن إجراءات اكتمال الحدث المالي (تملك الاستثمارات) لتسجيله كأصل ثابت ضمن أصول الشركة لم تكتمل، حيث بقيت ملكية الاستثمارات لأشخاص آخرين ذوي ذمم مالية مستقلة عن الشركة.

وحيث إن هناك فصلاً بين الذمة المالية للشريك والذمة المالية للشركة، وأن حساب الوعاء الزكوي لكل منهما يتم بانفصال تام، وحيث إن المكلف لم يقدم للجنة الأسباب المقنعة التي منعت من تسجيل الاستثمارات باسمه، وحيث لم تكتمل إجراءات الحدث المالي، لذا فإن ما تم دفعه من قبل المكلف يمثل من حيث الجوهر حساباً جاريًا مدينًا للشركاء لا يغير من طبيعته



تحويله شكلاً في القوائم المالية للمكلف إلى استثمارات طويلة الأجل، وحيث بقيت ملكية الاستثمارات لأشخاص آخرين ذوي ذمم مالية مستقلة عن الشركة، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الاستثمارات البالغ (33,191,925) ريالاً و(69,421,734) ريالاً من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: قطع الغيار.

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف مطالبته بحسم بند قطع الغيار من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م.

وبعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف تبين لها أن استئناف المكلف بخصوص هذا البند لم يكن محللاً للاعتراض ولم يتضمنه قرار اللجنة الابتدائية محل الاستئناف، لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (26) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند الاستثمارات البالغ (33,191,925) ريالاً و(69,421,734) ريالاً من وعائه الزكوي لعامي 2005م و2006م على التوالي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بخصوص بند قطع الغيار لعامي 2005م و2006م وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1503

سنة القرار: 1436

المفتاح

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة.

المبدأ

- 1- العبرة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ويترتب على ذلك أن مجرد قيد إثبات الحدث المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن وجود قيود تسوية مع المركز الرئيس تتحقق به واقعة الدفع ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع.
- 2- المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة تخضع للسعر العام لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% إلا ما استثنى بنص خاص.

نص القرار



في يوم الإثنين الموافق 1436/11/23هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) - (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (33) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام 2004م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/3/1هـ كل من:و.....، كما مثل المكلف كل من:و.....

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 (33) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (3/264) بتاريخ 1434/1/3هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (32) بتاريخ 1434/2/30هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم بتاريخ 1434/2/11هـ بمبلغ (46,237,268) ريالاً 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: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في إخضاع الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بواقع 15% وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه فرع لشركة أجنبية، كما أن طبيعة الترخيص الذي يعمل به الفرع المؤقت في المملكة تقتصر على تمثيل المركز الرئيس (شركة أ) في المملكة، وذلك لتقديم خدمات الدعم والإشراف للعلاء، لكون الفرع غير مؤهل مالياً وفنياً للقيام بأعمال التصميم وفقاً للترخيص المؤقت رقم الصادر عن الإدارة العامة للتجارة الداخلية بوزارة التجارة والصناعة والذي ينص على أنه "طبقاً لأحكام المادة (228) من نظام الشركات وموافقة وزير التجارة والصناعة على الطلب المقدم من الشركة الاستشارية (أ) - لبنانية الجنسية - فقد تم الترخيص المؤقت للشركة لتتمكن من إنهاء الأعمال الموكلة إليها....



- تلتزم الشركة بالتسجيل لدى الهيئة السعودية للمهندسين خلال (30) يومًا.

- يعتبر هذا الترخيص ملغياً بانتهاء مدة الاتفاقيات المشار إليها أعلاه، ويقتصر نشاط الشركة على الأعمال المذكورة أعلاه، وفي حالة حصول الشركة على عقود عمل حكومية أخرى في المملكة، فإنه بإمكان الشركة إضافة هذه العقود للترخيص أعلاه، وتعديل مدته، وذلك بعد استكمال الإجراءات النظامية".

وبناءً عليه، يكون الفرع المؤقت ممثلًا للشركة فقط ومفوضًا بالتوقيع نيابة عنها مع العملاء بموجب الترخيص المؤقت المذكور أعلاه، وبموجب الوكالة الصادرة من رئيس مجلس الإدارة ورئيس مجلس الشركاء إلى مدير الفرع بالتوقيع بالنيابة عنه، أي أن وجود الفرع ككيان قانوني مرتبط بوجود عقود عمل مع الجهات الحكومية، وبمجرد انتهاء مدة العقود يعد الترخيص الصادر عن تهيّا، كما أن المركز الرئيس هو المسؤول الأول والضامن عن أي أضرار مادية ناشئة بسبب الإخلال بالعقود، حيث إن المركز الرئيس هو من يقدم الضمانات البنكية المنصوص عليها في العقود، ومن ثم يعد المركز الرئيس هو الملزم قانونيًا، ويقوم المركز الرئيس خارج المملكة بتقديم أعمال التصاميم، بينما يقوم الفرع المؤقت بتقديم خدمات الإشراف فقط على تلك المشاريع،

كما يقوم الفرع بتسجيل إيرادات العقود بما فيها إيرادات التصاميم وذلك في دفاتره المحاسبية، ومن ثم يقوم بإصدار قوائم مالية مدققة.

وقد قام الفرع المؤقت بالإشراف على تنفيذ عدد كبير جدًا من المشاريع العامة الكبيرة في المملكة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

وأضاف المكلف أنه لا يوافق على ما جاء في قرار اللجنة الابتدائية بإخضاع الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس (أعمال التصاميم) لعام 2004م والبالغة (156,281,189) ريالاً لضريبة الاستقطاع للأسباب التالية:

أولاً: أن المكلف في هذه الحالة هو المركز الرئيس، وذلك ناتج عن طبيعة تنفيذ العقود وطبيعة الترخيص المؤقت الصادر عن وزارة التجارة والصناعة والالتزامات المادية الناشئة من تأدية تلك العقود ومفهوم نظام ضريبة الدخل، وقد أوضح المكلف تلك الأمور كما يلي:

أ- طبيعة العقود:

يقوم الفرع المؤقت بتوقيع العقود مع العملاء نيابة عن المركز الرئيس بموجب الوكالة الصادرة من رئيس مجلس الإدارة بالرغم من عدم إمكانية الفرع تقديم أعمال التصاميم بموجب الترخيص المؤقت، حيث إن الفرع غير مؤهل فنيًا لتقديم أعمال التصاميم والتي يقوم بتنفيذها المركز الرئيس في لبنان، ومن ثم فإن المركز الرئيس يزاوّل النشاط من مكان دائم من خلال فرعه المؤقت غير المستقل.



ب- طبيعة الترخيص المؤقت:

إن نشاط الفرع المؤقت مقتصر على تمثيل المركز الرئيس في المملكة وتقديم خدمات الدعم والإشراف للعملاء وفقًا للترخيص الصادر عن وزارة التجارة والصناعة، والذي يتضح منه أن المركز الرئيس هو المعني في مزاولة الأعمال في المملكة، وأن الفرع ما هو إلا مجرد ممثل له ومفوض بالتوقيع عنه بموجب الترخيص المؤقت، بالإضافة إلى أن الفرع لا يقوم بأي أعمال استشارية متعلقة بأعمال التصاميم نيابةً عن المركز الرئيس لصالح عملائه في المملكة، حيث إن المركز الرئيس هو من يقوم بذلك، ومن ثم فإن تمثيل الفرع للمركز الرئيس وتوقيع العقود نيابة عنه أهل الفرع لأن يكون وكيلًا غير مستقل، كما أهل المركز الرئيس لأن يكون لديه منشأة دائمة لأغراض تنفيذ عقود محددة بموجب الترخيص والسجل التجاري المؤقت لفرعه، ناهيك عن أن المركز الرئيس هو المسؤول فعليًا عن كافة الالتزامات المناطة به الناشئة عن العقود المبرمة في المملكة، هذا وتجدر الإشارة إلى أن المركز الرئيس اضطر للحصول على رخصة فرع مؤقت للالتزام بشروط عقوده مع عملائه في المملكة بما فيها العقود الحكومية والتي من ضمنها ضرورة توافر مكتب له في المملكة للتوقيع على تلك العقود.

ج- الالتزامات المادية:

إن المركز الرئيس هو المسؤول عن أي أضرار قد تنشأ نتيجة الإخلال أو التقصير أو عدم تنفيذ العقود كما نصت عليه الاتفاقيات، وهو المعني بتعويض العميل في حالة نشوء أي أضرار، مما يدل على أن المركز الرئيس هو المعني بتنفيذ العقود، ومما يؤكد ذلك أنه عندما يقوم الفرع بالتعاقد مع أي جهة فإنه يُطلب من المركز الرئيس ترتيب توفير الضمانات البنكية - من خلال البنوك في المملكة - المنصوص عليها في العقود المبرمة.

د- مفهوم نظام ضريبة الدخل:

إن تكلفة أعمال التصاميم والمحملة من قبل المركز الرئيس على الفرع ليست أعمال مقدمة للفرع أصلًا، وإنما مقدمة للعملاء بناءً على العقود الموقعة من قبل الفرع المؤقت بالنيابة عن مركزه الرئيس، كما أن الدخل المتحقق من أعمال التصميم للمركز الرئيس أخضع لضريبة الدخل من خلال فرعه المؤقت بموجب ترخيصه، ومن ثم فإن تكاليف تحقيق هذا الدخل يجب ألا تخضع لضريبة الاستقطاع طبقًا للفقرة (ج) من المادة (الخامسة) من النظام الضريبي التي أكدت أن المنشأة الدائمة تعد جهة مقيمة.

وقد تضمنت المادة (68) من النظام الضريبي أن الخدمات المقدمة من جهة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع، وقامت الفقرة (ج) من نفس المادة بتعريف الخدمات بأنها أي عمل مقابل عوض، وفي هذا الخصوص يتضح جليًا أن العوض المقدم مقابل تلك الخدمات هو عوض مقدم من العملاء وليس من الفرع، ومن ثم فإن ذلك العوض خضع لضريبة الدخل من خلال فرعه المؤقت،



وعليه يجب عدم إخضاع تكلفة تلك الخدمات التي ساهمت في تحقيق ذلك العوض إلى ضريبة الاستقطاع، وإن فرض ضريبة الاستقطاع على تلك الخدمات يتنافى مع مفهوم النظام الضريبي.

ثانيًا: أن الفرع المؤقت عبارة عن منشأة دائمة للمركز الرئيس الخاضع لضريبة الدخل، ومن ثم يعد المركز الرئيس جهة مقيمة ولا يخضع لضريبة الاستقطاع (عن دفعات منشأته الدائمة لنفسه) وفقًا للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل التي تتضمن أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

ويتضح من هذه المادة أن الفقرة (ج) تنطبق على المركز الرئيس والذي يعد منشأة دائمة يمارس النشاط في المملكة من خلال فرعه المؤقت كوكيل غير مستقل بموجب الترخيص الصادر عن وزارة التجارة والصناعة، ومن ثم يكون هو المكلف الضريبي بناءً على تعريف المنشأة الدائمة الوارد في المادة (الرابعة) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على ما يلي (أ- تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له، ب- تعد الحالات الآتية منشأة دائمة: ... 4- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة)، كذلك عرفت المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية الوكيل المذكور في المادة (الرابعة) من النظام بأنه الوكيل غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية:

أ- إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.

ب- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.

ج- أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم.

ثالثًا: طبقاً للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل المذكورة أعلاه فإن المكلف الضريبي إما أن يخضع لضريبة دخل في حالة تملكه حصة في شركة سعودية أو لديه منشأة دائمة، أو يعمل في مجال استثمار الغاز أو إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، وإما أن يخضع لضريبة الاستقطاع في حال أن المكلف غير مقيم، وهذا ما أكدته الفقرات (هـ، و، ز) من المادة (68) من نظام



ضريبة الدخل التي نصت على ما يلي (هـ- مع عدم الإخلال بالفقرتين "و، ز" من هذه المادة، إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقًا لهذه المادة.

و- إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسددًا إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم.

ز- إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي).

ويتضح من هذه المادة أن الأصل هو عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات لضريبة الاستقطاع إذا تمت لشخص غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة باعتباره جهة مقيمة في المملكة، كما أنه إذا تم الاستقطاع من نفس المكلف الذي أخضع دخله لضريبة الدخل، فإن المبالغ المستقطعة يجب أن تحسم من ضريبة الدخل المتوجبة لتفادي الازدواج الضريبي.

رابعًا: نصت المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل على أنه (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ... 10- إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له)، ويتضح من هذه المادة أنه في حال أن المركز الرئيس تعاقد بشكل منفصل على تأدية خدمات إلى عملائه في المملكة، فإن ذلك الدخل بعد حسم تكاليفه يجب أن يخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع إذا كان المركز الرئيس يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة تمارس نفس طبيعة النشاط أو مشابه له، كما يتضح جليًا من هذه المادة أن المركز الرئيس ملزم بأن يقوم بالتصريح عن دخله ضمن إقراره المؤقت، ومن ثم فإن هذه المادة تؤكد خضوع الدخل الناتج من أعمال التصاميم لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع، وإن قيام الفرع بالتوقيع على العقود لتنفيذ أعمال التصاميم لا يعني إخضاع تكلفة تلك الأعمال لضريبة الاستقطاع، حيث إن الدخل الناشئ بعد حسم تكاليفه قد خضع لضريبة الدخل.

خامسًا: في حال قيام المركز الرئيس بتوقيع العقود المتعلقة بأعمال التصميم مباشرة، فإنه يخضع لضريبة الدخل فقط باعتبار أنه هو المنشأة الدائمة في المملكة.



وعليه لا يجب أن تختلف المعاملة الضريبية إذا تم توقيع العقد من قبل الفرع المؤقت، طالما أن جوهر العملية لم يتغير، واتحاد الشخصية الاعتبارية بين الفرع المؤقت وبين المركز الرئيس.

سادسًا: يقوم المركز الرئيس بأعمال التصاميم بالخارج وذلك بإعداد الدراسات الأولية للتصاميم وإعداد المجسمات الأولية بواسطة المهندسين في مجال التصميم وفي معامل مجهزة بأحدث معدات التصميم والتصوير والطباعة، ومن ثم يتم تقديمها لصاحب العمل للموافقة عليها حسب كل مرحلة من مراحل التصميم، و يتم بعد ذلك توريد الخرائط النهائية التفصيلية للتصميم لصاحب المشروع وكذلك المجسمات ويتم شحنها إلى المملكة لتقديمها إلى صاحب العمل، ثم بعد ذلك يجري طرح المشروع كمناقصة على المقاولين داخل المملكة للتنفيذ، عليه فإننا نرى أن هذه المخططات والتصاميم التفصيلية والمجسمات التي يتم توريدها إلى المملكة من قبل المركز الرئيس عبارة عن منتج أو سلعة كأي سلعة أخرى يجري استيرادها من الخارج، حيث إن دور فرع الشركة في المملكة هو دور الوسيط الذي يقوم بتسليم هذه التصاميم أو السلع (مخططات وتصاميم نهائية تفصيلية ومجسمات هندسية) لصاحب العمل، وعليه فهي تمثل توريدات غير خاضعة للضريبة بموجب المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ولا ينطبق عليها ما ورد بالمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وأضاف المكلف أن الغرض من ضريبة الاستقطاع هو جباية الضريبة على الدخل المتحقق لغير المقيم من مصدر في المملكة بطريقة تضمن للمصلحة حقوقها الضريبية، حيث إنه من الصعب على المصلحة الوصول إلى المكلفين الذي ليس لهم تواجد قانوني في المملكة مما توجب معه استحداث مبدأ الضريبة المستقطعة من المنبع متمثلة بضريبة الاستقطاع، لكن في

هذه الحالة فإن الدخل المتحقق من أعمال التصميم قد خضع للضريبة (ضريبة الدخل) في الإقرار المقدم بواسطة الفرع المؤقت للشركة، وعليه يجب عدم إخضاع تكاليف أعمال التصميم التي قام بها المركز الرئيس مرة أخرى للضريبة من خلال ضريبة الاستقطاع تجنبًا للازدواج الضريبي على نفس المكلف وهو المركز الرئيس.

وعليه يتضح أن المصلحة فرضت ضريبة على الشركة غير المقيمة مرتين، مرة في صورة ضريبة دخل على إيرادات التصميم المصرح عنها في الإقرارات الضريبية التي قدمها الفرع المؤقت، ومرة في صورة ضريبة استقطاع على تكاليف أعمال التصميم المحملة من قبل الشركة، وهذا الإجراء يخالف النظام الضريبي بشكل واضح ويتعارض مع المفاهيم الواردة في المادتين (الثانية والرابعة) من النظام الضريبي أعلاه، وكذلك مع المادة (68) التي نصت على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم وعلى الشخص الطبيعي ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع)، ويتضح من المادة (68) من النظام الضريبي أنها لا تنطبق على الشركة للأسباب التالية:

1- أن الفرع المؤقت والمركز الرئيس شخص اعتباري واحد، والتحويلات بينهما لا تعد مدفوعات لأن الدفع مقابل خدمة قدمها المدفوع له ويستفيد منها الدافع، ولكن المستفيد من هذه الخدمات ليس الفرع المؤقت بل أصحاب المشاريع، كما أن تلك



التحويلات بين المركز الرئيس والفرع المؤقت مثلها مثل التحويلات الداخلية التي تتم بين حسابات الشركة حيث إنها بين كيان قانوني واحد.

2- أن الأصل هو عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات لضريبة الاستقطاع إذا دفعت إلى شخص غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة باعتباره خضع لضريبة الدخل في المملكة، ولكن ضريبة الاستقطاع تجب إذا قام المقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بدفع مبلغ ما إلى جهة غير مقيمة.

3- أن المنشأة الدائمة صفة ملازمة للشركة غير المقيمة (المركز الرئيس) وليس الفرع المؤقت، بينما الفرع ما هو إلا سبب من أسباب تحقيق الشركة غير المقيمة صفة المنشأة الدائمة لما تقدم أعلاه، وعليه فإن المعاملة الضريبية يجب أن تكون متساوية وواحدة في حالة ممارسة النشاط من خلال منشأة دائمة سواء بوجود فرع أو وجود مواقع إنشاء أو أي من الحالات المذكورة في المادة (الرابعة) من نظام ضريبة الدخل وهي:

أ- مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.

ب- التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية، ومعدات الحفر، والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.

ث- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه.

د- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة.

4- أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنطبق على المنشأة الدائمة التي تقوم بإجراء تحويلات لأطراف غير مقيمة أخرى، كأن يقوم المركز الرئيس بتحويل جزء من المبلغ لطرف ثالث مقابل خدمات معينة متعلقة بنشاطه في المملكة.

5- إن خضوع الشركة لضريبة الاستقطاع يشكل إيجابًا في تطبيق النظام، حيث إن الشركات الأجنبية التي ليس لها فروع بالمملكة وتقوم بتنفيذ مشاريع مشتركة مع الشركة تتم محاسبتها على نصيبها من المشاريع المشتركة على أساس ضريبة استقطاع بنسبة

5% من قيمة ما يخصها من عقود، في حين تطالب المصلحة من الشركة سداد ضريبة استقطاع بنسبة 15% على ما يزيد عن 90% من تكاليف مشاريعها، بالإضافة إلى إخضاع صافي دخلها من المشاريع المذكورة لضريبة الدخل بنسبة 20%.

وأضاف المكلف أنه لو افترضنا جدلاً - والجدل غير الحقيقة - صحة الإجراء الذي قامت به المصلحة بخصوص إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع، فإن نسبة ضريبة الاستقطاع في هذه الحالة هي 5% وليس 15% بناءً على نص المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وتنص المادة على أن (68) من نظام ضريبة الدخل على:



أ- يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:

1- إيجار	5%
2- إتاوة أو ريع	15%
3- أتعاب إدارة	20%
4- دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	5%
5- دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	5%
6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة	لا تتجاوز 15%

كما تنص المادة على أن (63) من اللائحة التنفيذية على:

1- يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية:

أتعاب إدارة.	20%
إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة.	15%
إيجار، خدمات فنية أو استشارية، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، خدمات اتصالات هاتفية دولية، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.	5%
أي دفعات أخرى.	15%



وقد استندت المصلحة في فرضها ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% إلى الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام، وبقراءة هذين النصين يتضح أن المصلحة قامت بتفسير هاتين المادتين تفسيراً خاطئاً، فالمصلحة ترى أن هاتين المادتين تُخضعان الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة استقطاع بنسبة 5% إن أُديت من قبل جهة غير مقيمة ليس لها ارتباط بفرع محلي يزاول عمله في المملكة، وبنسبة 15% إن أُديت تلك الخدمات من قبل مركز رئيس أو جهة مرتبطة غير مقيمة في المملكة مرتبطة بفرعها المحلي الذي يزاول عمله في المملكة كما هو الحال بالنسبة للشركة.

ولم تنص المادة على أن (68) من نظام ضريبة الدخل صراحة على تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بالخدمات الفنية والاستشارية، إلا أنه نصت الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لقاء أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا تتجاوز نسبة الضريبة 15%، أي أن نظام الضريبة أحال إلى اللائحة التنفيذية وخولها تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بأي دفعات أخرى لم يتضمنها نص المادة (68) المشار إليه.

وبالرجوع إلى اللائحة التنفيذية نجد أن الفقرة (أ) من المادة (63) قد نصت صراحة على إخضاع الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة استقطاع بنسبة 5%، ولم يرد في هذا النص أي قيد يتعلق بصفة المكلف، ومن ثم فإن إخضاع المكلف لضريبة استقطاع بنسبة 5% ينطبق على أي مكلف سواء دفعت المبالغ إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو أن المشرع قصد عدم إخضاع الجهات المرتبطة لهذه النسبة لثم النص على ذلك صراحة، باعتبار أن نص هذه المادة لم يحدد المكلف المعني بهذه

النسبة، عليه فإن هذا النص ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، لأن النص العام يجب أن يحمل على عمومته ما لم يرد نص يقيد.

أما ما نصت عليه المادة (63) من اللائحة التنفيذية من إخضاع دفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة لضريبة استقطاع بنسبة 15%، فإن هذا يشمل الحالات التي لم يتم النص بشأنها على نسبة محددة، وباعتبار أن الخدمات الفنية والاستشارية قد تم النص بشأنها على نسبة محددة وهي 5% فإنها غير مشمولة بالنص المشار إليه أعلاه، ومن ثم فإنها تخضع للنسبة المحددة في تلك المادة وقدرها 5% شأنها في ذلك شأن أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة قدرها 20% سواء قدمت من المركز الرئيس أو من جهة مرتبطة أو غير مرتبطة.

وبالإضافة إلى ما ذكر أعلاه، فإن المقصود بالخدمات المقدمة من المركز الرئيس أو جهة مرتبطة المذكورة في المادة (63) أعلاه هي كافة الخدمات وبغض النظر عن مصدر الدخل باستثناء الخدمات المذكورة صراحة في نص النظام واللائحة، وحيث إن النظام لم ينص على أن الدفعات مقابل خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية والإيجار والسُدن الجوي أو البحري والخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس أو جهة مرتبطة تخضع إلى نسبة 15%، فإن الخدمات الفنية تخضع بموجب النظام واللائحة إلى نسبة

5%.



ومما يؤكد ذلك أن الإجراءات المتبعة من قبل المصلحة هو فرض ضريبة استقطاع بنسبة 5% على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل الإيجار والفوائد والتأمين بغض النظر عن مقدم الخدمة، وفرض ضريبة استقطاع بنسبة 20% على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل الخدمات الإدارية المقدمة من أطراف مرتبطة غير مقيمة أو المركز الرئيس، وهذا ما أكدته الأسئلة الأكثر شيوعاً حيث أقرت المصلحة بأن الإيجار والفوائد والتأمين لا تعد خدمات، وعليه تخضع لنسبة 5% حتى ولو قدمت من قبل المركز الرئيس أو الجهات المرتبطة.

إن ما تقدم يثبت أن المصلحة قبلت تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة على أساس طبيعة الخدمة المتعلقة بالمبلغ المدفوع للجهة غير المقيمة بشكل مستقل عن وضعها كجهة مرتبطة أو غير مرتبطة فيما يتعلق بخدمات الإيجار والفوائد والتأمين والإدارة، مما يدل على وجود تعارض وتناقض في إجراءات المصلحة حيال تطبيق نسب ضريبة الاستقطاع، وعليه فإنه يجب أن تقوم المصلحة بحساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% على مبالغ الخدمات الفنية أو الاستشارية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة حيث إن هذه النسبة نص عليها بالتحديد في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وقد جاء التأكيد على ذلك من قبل اللجنة الاستثنائية الضريبية في قرارها رقم (1129) لعام 1433هـ.

إن الخضوع لضريبة الاستقطاع بواقع 15% يرتب على الشركة تسديد مبالغ خيالية ومبالغ فيها، ويستحيل توفيرها من أي وفر أو ربح عن المشاريع المتعاقد عليها بالمملكة، حيث إنه من المتعارف عليه والمسلم به عالمياً أن متوسط الربحية للشركات العاملة في مجال الخدمات الهندسية خاصة العاملة في مجال التصميم لا تتجاوز 5% بأي حال من الأحوال، وذلك بسبب

التكلفة العالية للمهندسين الأكفاء في هذا المجال، بالإضافة إلى التكاليف المرتبطة بتنفيذ أعمال بمستوى جودة عالية تراعي المواصفات العالمية المطلوبة.

وفي ضوء ما سبق ذكره، يطلب المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية المدفوعة لضريبة الاستقطاع، حيث إن الخدمات التي قام بها المركز الرئيس ما هي إلا تكاليف متكبدة بواسطته كمنشأة دائمة لا يجوز إخضاعها للضريبة، كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة 5% وليس 15%.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ 1436/3/1هـ ورد فيها أنه بعد دراسة استئناف المكلف نفيد بالآتي:

1- اتسم النظام الضريبي في مواده بالوضوح التام، حيث ورد في المادة الرابعة الخاصة بتعريف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة ما نصه (... ب- تعد الحالات الآتية منشأة دائمة: 3- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة)، بل أن النظام الضريبي قد ذهب إلى ما هو أشمل من ذلك، حيث نص في نفس المادة أن من ضمن الحالات التي



تعد فيها المنشأة دائمة: قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه، فلو لم يكن المكلف فرع لشركة غير مقيمة لأصبح يمارس العمل من خلال قاعدة ثابتة.

وبناءً عليه، فإن تفسير المكلف الوارد في مذكرة الاستئناف بخصوص أن المركز الرئيس هو المكلف، وأن فرع الشركة في المملكة وكيل غير مستقل، يعد تفسيرًا غير صحيح مبني على فهم خاطئ للنظام.

1- ذكر المكلف أن الفرع المؤقت ممثلًا للمركز الرئيس فقط ومفوضًا... الخ، ونؤكد بأنه من خلال القوائم المالية للمكلف والإقرارات الضريبية، فإن المكلف يقوم بكافة الأعمال، فله إيرادات متحققة وتكاليف مباشرة ومصاريف عمومية وإدارية تشمل رواتب وتأمينات اجتماعية وتأمين حياة وإيجارات ومكافآت وإكراميات...، وهذا دليل على ممارسة النشاط وعدم الاقتصار على التمثيل فقط.

وتؤكد القوائم المالية للمكلف أنه فرع لشركة غير مقيمة، ولكن المكلف يخالف ذلك بإيراده عبارة (فرع مؤقت) ليتناسب مع تفسيره لنصوص النظام الضريبية.

أما بخصوص خضوع الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وليس 5% فقد صدر خطاب وزير المالية رقم (9919) بتاريخ 1432/11/5هـ الموجه للمكلف والذي أكد فيه على أن إعداد التصاميم والمخططات والمجسمات الهندسية هي من صميم الخدمات الفنية والاستشارية، وأن الخدمات الفنية المؤداة من قبل المركز الرئيس تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، كما صدر القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ المتضمن تعديل بعض فقرات اللائحة التنفيذية ومنها الخانتان الثانية والثالثة من

الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (63)، وأن المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، كما صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1435) لعام 1435هـ الذي أيد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.

لكل ما تقدم ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس للمكلف مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة 5% وليس 15%، في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس للمكلف مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.



وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استثناء المكلف ذو شقين، الأول منهما يتعلق بخضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع، والثاني يتعلق بنسبة الضريبة التي يتم حسابها، هل هي 5% أو 15%؟

وبالنسبة للشق الأول فإنه بعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية)

كما ورد في المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للنظام ما نصه (1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة.

2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:

أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة "الثامنة والستين" من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة)

كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ... 6- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة 15%)،



كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على (يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%).

وحددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة، حيث نصت المادة (الخامسة) من نظام ضريبة الدخل على (أ- يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

7- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.

ج- لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة).

كما نصت المادة (5) من اللائحة التنفيذية على (تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ج- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة)

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (1) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على "تغطي القوائم المالية نشاطات فرع المملكة ل(أ) شركة مسجلة في لبنان يزاوِل الفرع أعماله في المملكة بموجب السجل التجاري رقم بتاريخ 14/9/1410 هـ والترخيص المؤقت رقم والذي ينتهي في سنة 1427هـ، تتمثل نشاطات الفرع في تقديم الخدمات الهندسية والاستشارية بما فيها أعمال التصميم والإشراف".

ومما سبق يتضح للجنة أن المكلف (فرع شركة (أ) وفقاً للمادة رقم (4) من نظام ضريبة الدخل والمادة رقم (4) من اللائحة التنفيذية يُعد منشأة دائمة لغير المقيم في المملكة، ومن ثم يُعد المكلف في هذه الحالة من الأشخاص الخاضعين للضريبة بموجب الفقرة (ج) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، كما تنطبق عليه أحكام المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية في حال قيامه بدفع مبالغ لغير مقيم من مصدر في المملكة ومنها المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس.

أما ما ذكره المكلف من أن فرع الشركة بالمملكة والمركز الرئيس شخص اعتباري واحد، ومن ثم يكون المركز الرئيس هو المكلف الضريبي في المملكة، فترى اللجنة عدم صحة ما ذهب إليه المكلف في تفسيرها للنصوص النظامية، حيث وردت كلمة المركز الرئيس وكلمة المنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وهو ما يعني أن المنظم قصد التفريق



بينهما، واعتبار أن لكل منهما معنى مستقل عن الآخر، كما يتضح من نصوص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية أنه يوجد فرق بين الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، والشخص غير المقيم الذي لديه دخل خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، ففي الحالة الأولى تخضع المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة لضريبة الدخل وما يترتب على ذلك من واجبات، منها مسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية وتقديم الإقرار السنوي في الموعد النظامي واستقطاع ضريبة من المبالغ المدفوعة لغير مقيم... أما الشخص غير المقيم في الحالة الثانية فهو خاضع لضريبة الاستقطاع التي تجب على من قام بدفع المبالغ له سواء كان مقيماً أو منشأة دائمة لغير مقيم.

وبناءً على ما تقدم، وتطبيقاً للنصوص النظامية الوارد ذكرها أعلاه، فإن اللجنة ترى أن المبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة إلى المركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع باعتبارها مبالغ مدفوعة لغير مقيم من مصدر في المملكة، ومن ثم رفض استثناء المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بالشق الثاني من استثناء المكلف وهو نسبة الضريبة التي يتم حسابها، هل هي 5% أو 15%، فإنه باطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ينص على (أولاً: ط - تعدل الخاتمين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة "1" من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

15%	إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
5%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

ثانياً: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً).

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذا النص خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15%، ومن ثم رفض استثناء المكلف في طلبه حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% وليس 15% على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية والاستشارية وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بتأييد المصلحة في إخضاع الأرباح المحولة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في حثيات رأي اللجنة الابتدائية ما نصه "ينحصر الخلاف حول هذا البند في اعتقاد المكلف أن الأرباح لم يتم تسديدها في نهاية العام، إضافة إلى أن إخضاع الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع ينتج عنه فرض الضريبة مرتين، مرة في صورة ضريبة استقطاع على الدخل، ومرة عند توزيع الأرباح، في حين ترى المصلحة أن ضريبة الاستقطاع متوجبة على الشركة باعتبار أن عملية القيد في الدفاتر (أي التحويل إلى حساب المركز الرئيس) هو بمثابة الدفع بين الجهات المرتبطة، والتي تتم في نهاية العام، وبعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين للجنة أن ما يراه المكلف من عدم خضوع الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع غير صحيح، فخضوع المكلف لضريبة الدخل لا يعفيه من استقطاع الضريبة عن الأرباح المحولة للمركز الرئيس، حيث توجب اللائحة التنفيذية في مادتها (الثالثة والستين) فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة بنسبة 5%، أما من حيث توقيت الدفع فإن اللجنة تؤيد المصلحة في اعتبار تاريخ القيد في حساب المركز الرئيس هو بمثابة الدفع في حالة المنشآت المرتبطة، حيث يعد المبلغ في حكم المحول، ما لم يثبت المكلف خلاف ذلك". وأضاف المكلف أن الأرباح المذكورة لم يتم تسديدها للمركز الرئيس في نهاية العام، حيث إن التعامل بين فرع الشركة المؤقت بالمملكة والمركز الرئيس يتم بناءً على الاحتياجات المالية، وعليه لا تنطبق ظروف وأحوال ضريبة الاستقطاع على

هذه الحالة، بالإضافة إلى أن الأرباح الناتجة عن المنشأة الدائمة تخضع لضريبة الدخل فقط بموجب المادة (الثانية) من النظام الضريبي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بالاطلاع على القوائم المالية للمكلف تبين أنه تم الإشارة في قائمة الدخل وفي الإيضاح رقم (13) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية إلى أن صافي ربح العام البالغ (2,965,301) ريالاً قد أقفل في حساب المركز الرئيس.

وحيث إن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات، ويعتبر تاريخ التسوية بمثابة تاريخ الدفع لجهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ القيد بالدفاتر، وعليه فإن صافي ربح العام إنما يتحدد في نهاية العام ويقفل بالتسجيل في نهاية العام، لذا وجب خضوع الأرباح المحولة إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، ومن ثم تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

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 إخضاع صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة إخضاع صافي دخل العام لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:...)، وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية... أرباح موزعة 5%...)، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها: المعيار المحدد والدقيق لاعتبار واقعة الدفع قد تمت؟ وفي حال تمت واقعة الدفع، هل تعد الأرباح المدفوعة أو ما في حكم المدفوعة من الدخل المتحقق من مصدر في المملكة؟ وهل الأرباح الموزعة أو ما في حكم الموزعة خاضعة لضريبة الاستقطاع بموجب نصوص النظام الضريبي أم لا؟

وفيما يتعلق بالمعيار المحدد والدقيق لاعتبار واقعة الدفع قد تمت، فترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة، واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة والشركات الزميلة) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لضريبة الاستقطاع، وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة، ومن ثم قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل



في سداد المبالغ بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوبًا ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية، ومن ثم فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يعد تاريخًا للدفع. وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين من قائمة الدخل أنه تم إقفال صافي دخل العام - بعد حسم ضريبة الدخل - البالغ (2,965,301) ريالاً في حساب المركز الرئيس.

وبناءً عليه، وتطبيقاً لما ذكر أعلاه، فإن اللجنة ترى أن إقفال صافي دخل العام في حساب المركز الرئيس يعد بمثابة الدفع مما يجعله في هذه الحالة في حكم الأرباح الموزعة.

أما ما يتعلق بخضوع الأرباح الموزعة أو ما في حكم الموزعة لضريبة الاستقطاع، فإنه بعد رجوع اللجنة للفقرة (أ) من المادة (5) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على (يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 6- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة)، كما تبين أن الفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على (6- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي:

جـ لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها).

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذه النصوص أن الأرباح الموزعة أو ما في حكم الموزعة تُعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، ومن ثم فهي من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/5) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير السداد المتعلقة بضريبة الاستقطاع وفقاً لحثثيات القرار.



استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه (أن الخلاف حول ضريبة الاستقطاع ناتج عن فهم المكلف الخاطئ لمتطلبات النظام، وهو فهم غير مسوغ، وعليه فإن اللجنة تؤيد المصلحة في توجب غرامة التأخير المتعلقة بضريبة الاستقطاع غير المسددة).

وأضاف المكلف أن حيثيات قرار اللجنة الابتدائية تخالف ما استقر عليه اجتهاد وقضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية، ومواقفها تجاه غرامة التأخير، حيث أكدت القرارات الصادرة من هذه اللجان على عدم جواز فرض غرامة التأخير في حالة وجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، ومن ذلك القرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية رقم (968) لعام 1431هـ، وفي حال فرض غرامة التأخير، فإنه يجب أن تكون من تاريخ إجراء الربط الضريبي، وليس من تاريخ استحقاق ضريبة الاستقطاع، حيث إن المصلحة عند قيامها بإجراء الربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم إقراره، فما هو التاريخ الذي يبدأ منه حساب غرامة التأخير؟ هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة 25% من الضريبة غير المسددة؟ وهل من المعقول أن تربط المصلحة على المكلف 1% غرامة تأخير عن كل (30) يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟، مما يعني أن موقف اللجنة الابتدائية يتنافى مع مبدأ عدم فرض الغرامة على المكلف الذي يتصرف بحسن نية والذي أكدت عليه العديد من القرارات الصادرة في قضايا ضريبية والتي تتضمن أن تصرف المكلف وتمسكه بتفسير معين لا ينافي حقيقة كونه يتصرف بحسن نية.

وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، وفي حال فرضها يطلب أن تحسب من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ استحقاق ضريبة الاستقطاع.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن فرق ضريبة الاستقطاع نتج عن بنود ذات طبيعة مستقرة بين المصلحة وعموم المكلفين، لذا يتم تطبيق النظام عليها وذلك بفرض غرامة التأخير بنسبة 1% عن كل (ثلاثين) يوم تأخير بدءاً من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

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 ضريبة الاستقطاع غير المسددة، وفي حال فرضها يطلب أن



تحسب من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ استحقاق الضريبة، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية: 1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب

2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب..."، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي: 1... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد"، ونصت الفقرة (1-هـ) من المادة (68) من اللائحة على (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع).

وتطبيقاً لما ذكر أعلاه، وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة (الخدمات الفنية أو الاستشارية) أو ما في حكم المدفوعة (صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس) لغير مقيم تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث انتهت هذه اللجنة في البندين الأول والثاني من هذا

القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة (الخدمات الفنية أو الاستشارية) أو ما في حكم المدفوعة (صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس) للمركز الرئيس، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من تلك المبالغ المدفوعة أو ما في حكم المدفوعة للمركز الرئيس ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بدءاً من تاريخ استحقاق الضريبة (اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) وحتى تاريخ السداد، على أن يكون حساب غرامة التأخير للبند الأول (الخدمات الفنية والاستشارية) من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة 5% فقط، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحسب الغرامة عليها من



تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، نظرًا لأن نسبة الضريبة على الخدمات الفنية أو الاستشارية لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة بشأن مقدار النسبة حتى صدور القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ والذي حددها بواقع 15%.

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (33) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

أ/ رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% وليس 15% على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية والاستشارية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن عدم استقطاع ضريبة من المبالغ المدفوعة (الخدمات الفنية أو الاستشارية) أو ما في حكم المدفوعة (صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس) للمركز الرئيس، على أن يكون حساب غرامة التأخير للبند الأول (الخدمات الفنية والاستشارية) من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة 5% فقط، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، 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،

رقم القرار: 1504

سنة القرار: 1436

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

المفتاح

ضريبة أرباح تقديرية / غرامة عدم سداد ضريبة.

الموضوع



المبدأ

- 1- الأرباح التقديرية التي تقر بها المنشأة في إقرارها الضريبي تعد في حكم الأرباح الموزعة التي تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
- 2- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/12/1هـ اجتمعت اللجنة الاستثنائية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (23) لعام 1433هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين 2008م و2009م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/17هـ كل من: ... و. و.، كما مثل المكلف كل من: ... و. و....

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 المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/214) بتاريخ 1433/11/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (334) بتاريخ 1434/1/22هـ، كما

قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية لعامي 2008م و2009م.



قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/1) برفض اعتراض الشركة على ضريبة الاستقطاع على الأرباح الجزافية المحولة إلى المركز الرئيس للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المركز الرئيس في بلجيكا يقوم مباشرة بتوقيع اتفاقيات إدارة وتشغيل الفنادق مع مالكي الفنادق في المملكة مقابل أتعاب يتفق عليها، ويتم تأدية معظم الأعمال خارج المملكة، كما تتطلب شروط الاتفاقيات القيام بإرسال بعض العاملين إلى المملكة لإدارة وتشغيل الفنادق، وحيث إنه وفقًا لنظام ضريبة الدخل يعد ممارسة العمل من مكان دائم من الحالات التي تدخل ضمن المنشأة الدائمة، لذا تم التسجيل لدى المصلحة وتقديم الإقرارات الضريبية و دفع ضريبة الدخل، كما تم محاسبة الشركة من قبل المصلحة على أساس أرباح تقديرية بواقع 80% من إجمالي الدخل وذلك لعدم مسك الشركة الدفاتر المحاسبية والسجلات داخل المملكة.

وقد قامت المصلحة أيضًا بحساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية البالغة 80% من دخل الشركة على افتراض أنه تم تحويل الأرباح التقديرية إلى المركز الرئيس، وقد أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة في قرارها حيث ورد فيه ما نصه (بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والمصلحة وما ورد بمحضر جلسة المناقشة، تبين أن محور الخلاف بين الشركة والمصلحة يتمثل في مطالبة الشركة بعدم خضوع الأرباح الموزعة من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع لعدم وجود أرباح محولة من المنشأة الدائمة للمركز الرئيسي الذي يقوم بإبرام جميع العقود والاتفاقيات، بينما ترى المصلحة أنه تم حساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة طبقًا للفقرة (أ) من المادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام.

وطبقًا للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وحيث إن المتعارف عليه أن نتائج نشاط فروع الشركات الأجنبية والمنشآت الدائمة لغير المقيم تعود لصالح المراكز الرئيسية التي تستفيد من هذه الأرباح حتى لو كان السداد يتم مباشرة لتلك المراكز الرئيسية، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض الشركة على هذا البند).

وأضاف المكلف أن المنشأة الدائمة مسجلة لدى المصلحة لأغراض الضريبة فقط، وغير مسموح لها فتح حساب بنكي داخل المملكة لعدم وجود سجل تجاري، ويقوم المركز الرئيس خارج المملكة بإصدار الفواتير باسمه، ويرسلها إلى جهات التعاقد مباشرة، وتقوم جهات التعاقد بتحويل مستحقات المركز الرئيس مباشرة إليه، كما لا يوجد للمنشأة الدائمة بالمملكة أي خيار للتحكم في هذه التحويلات، ومن ثم فإن المنشأة الدائمة لم تقم بإجراء أي تحويل نقدي إلى المركز الرئيس.

وقد عرفت الفقرة رقم (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية الأرباح الموزعة بأنها أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، ومن ثم فإن هذه الفقرة لا تنطبق على هذه الحالة، حيث إن المركز الرئيس للشركة هو الذي يقوم باستلام الإيرادات من داخل المملكة، فكيف يقوم بدفع ضريبة استقطاع عن نفسه؟ وأرفق المكلف تأييدًا لوجهة نظره المستندات التالية:



- عينة من الاتفاقيات المبرمة بين المركز الرئيس وأصحاب الفنادق بالمملكة.

- الفواتير الصادرة من المركز الرئيس لعملائه بالمملكة.

- إشعارات البنك المدينة والتي تؤكد تحويل مالكي الفنادق للإيرادات إلى المركز الرئيس خارج المملكة.

لكل ما تقدم، يطلب المكلف عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية لعدم وجود أرباح محولة من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الفقرة (أ) من المادة (68) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/أ) بتاريخ 1425/1/15هـ تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...)، كما أن الفقرة (ا) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تنص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: ... أرباح موزعة 5%)، وتعرف الفقرة (6) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية الأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة)، كما أوضحت الفقرة (6/ج) من المادة المذكورة أنه (لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها).

ويتضح من هذه النصوص خضوع الأرباح الموزعة من المنشأة الدائمة لغير مقيم إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حتى مع خضوعها لضريبة الدخل، ولا يؤثر اختلاف المنشأة الدائمة لغير مقيم التي لها سجل تجاري وحسابات بالبنوك داخل المملكة عن المنشأة الدائمة لغير مقيم التي ليس لها سجل تجاري، ومن ثم ليس لها حسابات بالبنوك داخل المملكة، على أن الأمر في ذلك الاختلاف لا يرتب مراكز قانونية مختلفة أمام المصلحة من حيث الالتزام الضريبي، فالأمر لا يعدو تيسيرًا على بعض المستثمرين الأجانب وعدم اشتراط حصولهم على سجل تجاري عند مزاوله بعض الأنشطة بالمملكة في ظروف خاصة.

ويتم إخضاع الأرباح المحولة من المنشأة الدائمة لغير مقيم إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، سواء تمت محاسبة المنشأة الدائمة بموجب القوائم المالية المدققة، أو تمت المحاسبة على أساس تقديري، والتي تعتبر ميزة نسبية منحها النظام الضريبي

لبعض المكلفين، كما لا يغير من ذلك أن السداد يتم مباشرة من العملاء للمركز الرئيس، ويؤيد رأي المصلحة في إخضاع الأرباح الموزعة من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن كثيرًا من الشركات التي تحاسب تقديرًا تسدد ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية وفق إقرارها، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.



بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية لعدم وجود أرباح محولة من المنشأة الدائمة في المملكة إلى المركز الرئيس، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية المحولة من المنشأة الدائمة في المملكة إلى المركز الرئيس، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:...)، وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرتين (6،1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنصان على أنه (1- يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة 5%).

5- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي: ج - لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها)

كما تنص المادة على أن (5) من نظام ضريبة الدخل على (أ-يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 6- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.

ب) لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره.

ج) لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة).

وتطبيقًا لما ذكر أعلاه، ونظرًا لأن الإجراءات النظامية لا تسمح للمكلف (المنشأة الدائمة) في مثل هذه الحالة بفتح حسابات بنكية في المصارف السعودية لعدم وجود سجل تجاري، مما يضطر المكلف طبقًا لما ورد في استئنائه إلى تحويل جميع مستحقاته من إدارة الفنادق داخل المملكة إلى المركز الرئيس وذلك بواسطة مالكي الفنادق، وبما أن المكلف صرح في إقراراته الضريبية عن دخله

من إدارة وتشغيل الفنادق، وأقر بأن أرباحه التقديرية تبلغ 80% من إيراداته، وحيث إن المكلف يحاسب تقديرًا لعدم مسكه الدفاتر والسجلات داخل المملكة؛ لذا فإن الأرباح التقديرية التي أقر بها المكلف في إقراره الضريبي تُعد في حكم الأرباح الموزعة، ولا يغير من تكييفها القانوني كونها حولت من قبل مالكي الفنادق أو حولت مباشرة من قبل المكلف.



لكل ما تقدم، ترى اللجنة أن الأرباح الموزعة أو ما في حكم الموزعة (الأرباح التقديرية) تُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، ومن ثم فهي من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن جميع المعلومات كانت متاحة للمصلحة، ولم تخفي الشركة أي معلومات عن المصلحة، ومن ثم لا تستحق غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع، وذلك للأسباب الآتية:

1- أن ضريبة الاستقطاع المحتسب عنها غرامات تأخير تتعلق ببند معترض عليه، وحسب الإجراءات المتبعة وقرارات اللجنة الاستئنافية ووفقًا لأحكام الفقرة (ب) من المادة (الثامنة والستين) وفقرة (2) من المادة (الحادية والسبعين) من اللائحة التنفيذية فإن غرامات التأخير تستحق في حال صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم.

2- أن غرامة التأخير تحسب عادة على البنود الاعتيادية التي يفترض من المكلف أن يكون على علم بها، وقد أشار النظام الضريبي إلى خضوع الشريك غير المقيم في الشركة المقيمة إلى ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة، وفي هذه الحالة لا يوجد شريك غير مقيم وشركة مقيمة.

3- أن الربوط الصادرة عن المصلحة للأعوام السابقة لم تتضمن خضوع أرباح الشركات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع.

وبناءً عليه، يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية قد حددا التزامات المكلفين بتاريخ كل التزام، ونشر ذلك في الجريدة الرسمية، ومن ثم أصبح على كل مكلف الالتزام بما ورد فيه وإلا تعرض للغرامات المنصوص عليها، وهو ما تم تطبيقه على المكلف، ولا يتم الاحتجاج على ذلك بعدم العلم أو بخلاف أو ما شابه، ولذا ترى المصلحة نظامية إخضاع المكلف لغرامة التأخير وفقًا للمادة (77) من النظام الضريبي.

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 ضريبة الاستقطاع غير المسددة، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب."

كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي: 1-... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد"، ونصت الفقرة (1-هـ) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والسبعين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

بناءً عليه، وبما أن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على الأرباح التي في حكم الموزعة (الأرباح التقديرية) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل و لائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة "أ" على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (23) لعام 1433هـ.
من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم حساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - 2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتأييد 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،



رقم القرار : 1505

سنة القرار : 1436

المفتاح

صرف النظر لانتهااء الخلاف - ضريبة الدخل.

الموضوع

سحب المكلف للاعتراض.

المبدأ

تقديم المنشأة طلباً لسحب الاستئناف المقدم منه، يقتضي انتهاء الخلاف بينها وبين الهيئة.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/12/1هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 1435/5/11هـ من الشركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (6) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) للأعوام من 2004م حتى 2008م، والذي ينحصر استئناف المكلف فيه على الربط الضريبي لعام 2008م.

تلقت اللجنة خطاب مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم (1/4/387/40) بتاريخ 1436/8/15هـ المتضمن الإفادة بأن الشركة قد تقدمت للمصلحة بكتاب يوضح رغبة الشركة في سحب استئنافها للأعوام من 2004م حتى 2008م، وتم إرفاق خطاب الشركة مع خطاب المصلحة المشار إليه؛ لذا ترى اللجنة انتهاء الخلاف بين الطرفين لسحب المكلف استئنافه على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (6) لعام 1435هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2004م حتى 2008م، والذي ينحصر استئناف المكلف فيه على الربط الضريبي لعام 2008م.



منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: انتهاء الخلاف بين مصلحة الزكاة والدخل والشركة أ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للأعوام من 2004م حتى 2008م لسحب المكلف استثنائه على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (6) لعام 1435هـ، والذي ينحصر استئناف المكلف فيه على الربط الضريبي لعام 2008م.

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

وبالله التوفيق،



رقم القرار: 1506

سنة القرار: 1436

المفتاح

ضريبة استقطاع / غرامة - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة / ضريبة خدمات فنية / غرامة عدم سداد ضريبة.

المبدأ

- 1- تصنيف الأعمال ضمن الاستثناءات ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة 63 من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.
- 2- تصنيف الأعمال محل الاستثناءات ضمن أتعاب الإدارة وفقاً للمادة 68 من النظام والمادة 63 من اللائحة التنفيذية -أثره - خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 20%.
- 3- عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة.
- 4- وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المنشأة والهيئة حول فرض الضريبة ذاتها، يترتب عليه عدم جواز فرض غرامة تأخير على عدم سداد تلك الضريبة، ومخالفة الهيئة لذلك يؤدي إلى إلغاء قرارها بفرض غرامة التأخير.

نص القرار

في يوم الإثنين الموافق 1436/12/22هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (26) لعام 1433هـ بشأن ربط ضريبة الاستقطاع الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة خلال الفترة من 1426/11/29هـ حتى 1430/12/30هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/3هـ كل من: ... و ... و...، كما مثل المكلف كل من: ... و... 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 الضريبة الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (26) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (20/2/20 ص ج) بتاريخ 1433/10/28هـ، وقدم المكلف استئنائه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (316) بتاريخ 1433/12/27هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات الضريبية 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: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الجهات غير المقيمة وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية قد استندت في حثثيات قرارها إلى الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً 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...).

ويرى المكلف أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل لا يمكن تطبيقها بحد ذاتها؛ لأن هذه المادة لا توجب ضريبة، بل تشير تحديداً إلى مصدر الدخل، ذلك أن المادة (5) من نظام ضريبة الدخل هي التي تضع الأسس لمصدر الدخل الذي يعد خاضعاً للضريبة في المملكة، وتنص هذه المادة على أنه (أ- يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية:

- 1- إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة.
- 2- إذا نشأ عن ممتلكات غير منقولة موجودة في المملكة بما في ذلك الأرباح الناتجة عن التخلص من حصة في هذه الممتلكات غير المنقولة ومن التخلص من حصص أو أسهم أو شراكة في شركة تتألف ممتلكاتها بشكل رئيس - مباشر أو غير مباشر - من حصص في ممتلكات غير منقولة في المملكة.
- 3- إذا نشأ عن التخلص من الحصص أو الشراكة في شركة مقيمة.
- 4- إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة.
- 5- إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة.
- 6- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.
- 7- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.



8- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة.

9- مبالغ مقابل استغلال مورد طبيعي في المملكة.

10- إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة أو نشاط مشابه له.

ب- لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره.

ج- لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة).

ويتضح من هذه المادة أنه باستثناء الفقرتين (6و7) من هذه المادة، فإن جميع فقراتها تنص على أن الدخل يعد متحققاً من مصدر في المملكة إذا تم تنفيذ النشاط في المملكة، كما يتضح أيضاً أنه تم استثناء الدخل المتحقق في الخارج من مصادر الدخل، ولذا فإنه إذا تم تقديم خدمات خارج المملكة بالكامل، فإن المبالغ المدفوعة مقابل تلك الخدمات لا تعد مصدر دخل في المملكة، ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع؛ وبناءً عليه فإن النشاط الذي يتم تنفيذه في المملكة هو الذي يعد مصدر دخل من المملكة، ومن ثم يخضع للضريبة في المملكة، كما أن الفقرة (8) من هذه المادة تبين بوضوح أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات منفذة كلياً أو جزئياً في المملكة تعد مصدر دخل في المملكة، وهذا يثبت مجدداً أن مقصد نظام ضريبة الدخل هو اعتبار الخدمات المنفذة في المملكة هي التي تخضع للضريبة.

علاوة على ذلك فإن الفقرة (أ) من المادة (6) من نظام ضريبة الدخل تعرف الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بأنه حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام.

وقد حددت المادتان المذكورتان بعالية مفهوم الولاية المكانية لفرض الضريبة وهو المبدأ المعتمد في المملكة، أي أن الدخل المتحقق في المملكة يخضع للضريبة، في حين أن الدخل المتحقق في الخارج لا يخضع للضريبة في المملكة، ولو كان مقصد النظام إخضاع المبالغ المدفوعة إلى الجهات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع أو إخضاع دخل شركة الأموال المقيمة الخاضع للضريبة من أنشطة منفذة خارج المملكة، لكان المشرع أضافها إلى مصادر الدخل والوعاء الضريبي في المادتين (5و6) من نظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن الخضوع للضريبة يتحدد بناءً على مكان تنفيذ الخدمة، وأن الحق الأول في الضريبة هو للبلد الذي يتم فيه تنفيذ الخدمة، وعلى سبيل المثال فإنه في حال تنفيذ الخدمات في المملكة، يكون الحق الأول في فرض الضريبة هو للمملكة ما لم يتم استيفاء بعض الشروط المنصوص عليها في اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي، ويمكن التحقق من ذلك من خلال اتفاقيات تحاشي



الازدواج الضريبي التي أبرمتها المملكة مع دول العالم، وتقوم هذه الاتفاقيات على النموذج المعتمد لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي يتضمن أن الخدمات المنفذة بالكامل في الخارج يتم إخضاعها للضريبة بناءً على وضع الإقامة للمنشأة غير المقيمة، ولأغراض الضريبة فإنه في حالة تقديم جهة غير مقيمة خدمات في المملكة لمدة تزيد عن (6) أشهر فيجوز اعتبارها كمقيم في المملكة، ولكن إذا كانت الخدمات المقدمة لفترة تقل عن (6) أشهر فلا ينبغي أن يتم فرض ضريبة من قبل المملكة.

أما استناد المصلحة إلى الفقرة (3) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية في فرض ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة خارج المملكة، فيرد على ذلك أنه بناءً على نظام ضريبة الدخل وأحكام اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي، فلا يبدو أن اللائحة التنفيذية تظهر روح النظام، فالمادة (5) من نظام ضريبة الدخل تبين أن الدخل يعد متحققاً من مصدر في المملكة إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة، أي في حالة الخدمات المنفذة في المملكة، علاوة على ذلك فإن الفقرة (8) من المادة (5) من النظام تبين بوضوح أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات منفذة كلياً أو جزئياً في المملكة تعد مصدر دخل في المملكة، وهذا يثبت مجدداً أن مقصد النظام هو اعتبار الخدمات المنفذة في المملكة من مصادر الدخل في المملكة.

أما استناد المصلحة إلى الفقرتين (3 و1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية في فرض ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة خارج المملكة، فيرد عليه أن اللائحة التنفيذية صدرت بقرار معالي وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ بموجب المادة (79) من نظام ضريبة الدخل الذي خول وزير المالية الصلاحيات الآتية:

أ - إصدار اللائحة التنفيذية لهذا النظام.

ب- إصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية لوضع هذا النظام موضع التنفيذ.

ج- تعديل المجموعات ونسب الاستهلاك الواردة في المادة السابعة عشرة من هذا النظام.

د- إسقاط دين الضريبة والغرامات متى توفرت أسباب استحالة تحصيلها وتحدد اللائحة الحالات التي يستحيل معها التحصيل.

هـ- منح مكافآت بناءً على توصيات مدير عام المصلحة للموظفين المتميزين في أدائهم، وتحدد اللائحة شروط وضوابط منح هذه المكافأة.

وبناءً عليه، وحيث إن المادتين (5 و6) من نظام ضريبة الدخل قد اعتمدت مبدأ الولاية المكانية لفرض الضريبة، أي أن الدخل المتحقق في المملكة يخضع للضريبة، وأن الدخل المتحقق في الخارج لا يخضع للضريبة في المملكة؛ لذا فإن هذا المبدأ الجوهري فيما يتعلق بفرض الضريبة يجوز تعديله فقط بتعديل المادة (5) والمادة (6) من نظام ضريبة الدخل بمرسوم ملكي.

ونظراً لوجود تعارض واضح بين أحكام نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية، فإن العبرة هي لأحكام نظام ضريبة الدخل إلى أن يتم إجراء تعديل في مواد نظام ضريبة الدخل، ويعني ذلك أنه لإجراء تعديلات جوهريّة في مبادئ الضريبة التي أرساها نظام ضريبة الدخل بحيث يتم إخضاع مصادر دخل جديدة للضريبة، فلا بد من إقرار هذه التعديلات بمرسوم ملكي.



بناءً على ما تقدم، يطلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... خدمات فنية أو استشارية 5%)، كما تنص الفقرة (3) من المادة المذكورة على أنه (يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية والخدمات الاستشارية أو الإشرافية أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها بما في ذلك المخططات المتعلقة بها).

وأضافت المصلحة أن الخضوع للضريبة في النظام قائم على شرطي مصدر الدخل والممارسة مجتمعين أو منفردين، ومن الثابت في هذه الحالة أن مصدر الدخل لغير المقيم تحقق من المملكة طبقاً للفقرة (3) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية، ومن ثم تخضع المبالغ المدفوعة لغير مقيم للضريبة حتى لو تمت الممارسة في الخارج، عليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

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 إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً 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 وفقاً للأسعار الآتية: ...) وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة.



وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟

وباطلاع اللجنة على صورة الربط الضريبي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (1/5/420) بتاريخ 1433/2/3هـ، وعلى صورة البيان المقدم من المكلف بالجهات غير المقيمة، وعلى صور الاتفاقيات المبرمة مع ست جهات غير مقيمة، تبين أن المبالغ مدفوعة من المكلف مقابل تصاميم هندسية إلى الجهات غير المقيمة الآتية: (شركة ب، شركة ج، شركة د، المكتب الهندسي هـ، شركة و، شركة ز، شركة ح، شركة ط، شركة ي، مجموعة ك، شركة ل، شركة م، شركة ن، شركة س، شركة ش، شركة ص، شركة ض، شركة ع، شركة غ، شركة ف، شركة ق، شركة ر.

وباطلاع اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على أنه (1- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية :... خدمات فنية أو استشارية 5%، ...، 3- يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها)، كما تنص المادة على أن (5) من اللائحة التنفيذية على (تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، ومن ثم تحققت من مصدر في المملكة:

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة).

وتنص المادة على أن (6) من اللائحة التنفيذية على "تعد الخدمات تمت في المملكة في أي الحالات الآتية:

1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة".

وعليه ترى اللجنة تطبيقاً لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%؛ ولذلك ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



البند الثاني: نسبة ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ذ).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/2) بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 20% على أتعاب الإدارة، ونسبة 5% على خدمات الاستشارات والإشراف وأتعاب التصاميم لشركة (ذ) وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة احتسبت ضريبة استقطاع بنسبة 20% على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ذ) على افتراض أن كامل المبالغ مدفوعة مقابل خدمات إدارة، وقد اعترضت الشركة، وتم إحالة اعتراضها إلى اللجنة الابتدائية التي قضى قرارها بأنه يجب الفصل بين الخدمات الفنية والخدمات الإدارية وإخضاع كل منها إلى ضريبة الاستقطاع حسب طبيعتها، حيث ورد في حثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه (ترى اللجنة أن المبالغ التي تم تصنيفها في قيود اليومية على أنها أتعاب إدارة تخضع للضريبة وفقًا للنسبة المحددة في النظام واللائحة وهي 20%)، أما المبالغ التي تخص خدمات الإشراف والتصاميم والاستشارات، فترى اللجنة أنها تندرج ضمن الدفعات الخاصة بالخدمات الفنية والاستشارية، ومن ثم تخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للنسبة المحددة في النظام واللائحة وهي 5%، وذلك بالنسبة للدفعات التي تم تفصيلها في قيود اليومية، أما الدفعات التي جاءت مجملة والتي ذكر في شروحاتها أنها مقابل أتعاب إدارة وإشراف، فإن اللجنة ترى أن يتم تقسيمها إلى جزأين: جزء خاص بأتعاب الإدارة ومقداره 50% ويخضع لضريبة الاستقطاع بمعدل 20%، والجزء الآخر خاص بخدمات الإشراف ومقداره 50% ويخضع لضريبة الاستقطاع بمعدل 5%).

وأضاف المكلف أنه يقوم بإنشاء مشروع ضخم في، وتقوم شركة (ذ) بتقديم خدمات مساعدة فنية لتطوير المشروع، وإن الخدمات المبينة تفصيلًا في العقد هي خدمات استشارات فنية تندرج في طبيعتها تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية الواردة في الفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه (يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح الطبيعية العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها)، ويتضح من هذه الفقرة أن مفهوم الخدمات الفنية والاستشارية مفهوم واسع جدًا يشمل الخدمات الفنية والتقنية والبحوث وأعمال المسح والاستشارات والخدمات الإشرافية والهندسية بما في ذلك المخططات المتعلقة بها، كما تنص الفقرة (2) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية (يقصد بأتعاب الإدارة: المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق وإدارة السفن ونحوها)، ويتضح من هذه الفقرة أن أتعاب الإدارة تتعلق أساسًا بخدمات الإدارة في الفنادق والسفن... الخ التي تقدم بموجبها خدمات لها طابع الإدارة اليومية للمرفق أو الأصل المدار نظرًا لأنها لا تحتاج إلى عمالة كثيرة ولا تتطلب رأس مال أو مواد.

وأضاف المكلف أن المصلحة صنفت بعض أعمال المشروع على أنها أعمال إدارية مثل: خدمات إدارة المشروع (خدمات الإشراف) وخدمات الأرشفة الالكترونية والحصول على الضمانات التعاقدية خلال مدة المشروع، والتدريب على رأس العمل، وهذا استنتاج خاطئ، نظرًا لأن المقصود من إدارة المشروع (خدمات الإشراف) هي خدمات مقابل أتعاب مهنية (عمالة) للإشراف على إنشاء



المشروع؛ ومن ثم تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية، كما لا يمكن وصف خدمات الأرشفة الإلكترونية والحصول على الضمانات التعاقدية أنها خدمات إدارة، حيث تندرج هذه الخدمات تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية.

بناءً على ما تقدم يرى المكلف أن خدمات شركة (ذ) تندرج تحت تعريف الخدمات الفنية، وليست أتعاب الإدارة كما استنتجت المصلحة؛ ومن ثم تخضع المبالغ المدفوعة مقابلها لضريبة استقطاع بنسبة 5%.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد دراسة العقد المبرم بين المكلف وشركة ذ اتضح أن الخدمات المقدمة منها لا تقتصر على الخدمات الفنية والاستشارية فقط حيث إن من ضمن المهام المكلفة بها إدارة المشروع وتنفيذ وتشغيل نظام أرشفة آلي للمستندات والإحصاءات الميدانية خلال مدة المشروع، بالإضافة إلى تدريب (5) من موظفي المالك للعمل كمساعدين لجهاز إدارة المشروع بمكة، ومن مهام شركة ذ أيضاً الحصول على الضمانات التعاقدية من المقاولين لصالح المالك وخلافه، ومن ثم تم إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل الأتعاب الإدارية لضريبة الاستقطاع بنسبة 20%، وتتمسك المصلحة بصفة إجراءاتها.

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 خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ مقابل أتعاب إدارة لضريبة الاستقطاع بنسبة 20%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ... أتعاب إدارة 20%)، كما تبين أن المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص على (1- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التالية: أتعاب إدارة 20% ... خدمات فنية أو استشارية 5%).

2- يقصد بأتعاب الإدارة: المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق وإدارة السفن ونحوها.



3- قصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح الطبيعية العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها).

وباطلاع اللجنة على العقد المبرم بتاريخ 1426/11/16هـ بين شركة أ (صاحب العمل) وشركة ذ (شركة إدارة المشروع) تبين أن البند (ثالثاً) من العقد ورد تحت مسمى "نطاق عمل الطرف الثاني فيما يخص إدارة المشروع"، كما تبين أن مهام شركة ذ إدارة المشروع - على سبيل المثال - وردت في العقد على النحو الآتي:

- إدارة وتنسيق ومراقبة الأعمال بالمشروع بما يضمن تنفيذ المشروع حسب متطلبات المالك خلال الوقت المحدد وضمن الميزانية المعتمدة، وتقديم النصح والاستشارة والمساعدة للمالك...

- إعداد الخطة العامة لتنفيذ المشروع بالتشاور مع المالك والمصممين وجهاز الإشراف والاستشاريين الآخرين...، ويقوم مدير المشروع بمراقبة التزام جميع الأطراف بهذه الخطة ومساعدتهم في هذا الخصوص.

- تطوير وتطبيق نظام تطوير نظام آلي لإدارة ومتابعة العقود بالمشروع بالتنسيق مع المالك وجهاز الإشراف لحفظ المستندات، ومراقبة توزيع التصاميم والمخططات والمعلومات الخاصة بالأعمال التي يتم تنفيذها مع جميع الأطراف.

- إعداد مخطط الهيكل العامة للمشروع...، والخطوات الرئيسية لأعمال التصاميم والإنشاء، والمهام الرئيسية لجميع الأطراف واعتماده من المالك...

- إدارة وتنسيق أعمال تطوير التصاميم طبقاً لأهداف ومتطلبات المالك، والمعايير المعتمدة والأنظمة والتعليمات الحكومية.

- إدارة وضبط التكلفة الكلية للمشروع وتقديم الاستشارة للمالك في حالة حدوث أو توقع أي شيء يؤثر على الميزانية المعتمدة للمشروع...، وتقديم الاستشارة للمالك في حالة وجود تعديلات مقترحة على نطاق العمل أو المواصفات، وتوضيح تأثيراتها على المخطط العام المعتمد والميزانية المعتمدة، ومراجعة تكاليف الأعمال شاملاً الكميات والأسعار.

- تقديم استراتيجية للمالك فيما يخص بدء العقود (الإنشائية، الأجهزة، المواد، الخدمات) وتنفيذ المشروع، وإعداد العقود الإنشائية والشروط الخاصة بكل منها، ومساعدة المستشارين القانونيين للمالك في إجراء التعديلات أو الإضافات الضرورية لكل عقد.

- مراجعة مستندات المناقصات - قبل الطرح - للتأكد من أنها تتوافق مع جميع متطلبات المالك، والتأكد أيضاً من توافقها مع العقود الأخرى، وتقديم النصح للمالك بالنسبة لتحديد الأهداف البعيدة المدى، واستراتيجية البدء في الأعمال بالشكل الذي يتوافق مع المخطط الهيكلي العام المعتمد للمشروع.



- إعداد استراتيجية للأعمال الإنشائية بالتشاور مع المالك والمصممين وجهاز الإشراف والاستشاريين الآخرين...
- مراقبة أداء المقاولين والتزامهم بالواجبات التعاقدية، ومراقبة أعمال التصنيع خارج الموقع.
- إدارة وتنسيق أعمال تسليم الموقع وتوضيح واجبات والتزامات جميع الاطراف، وإدارة وتنسيق أعمال الإشراف وإجراء الفحوص والاختبارات والتفتيش لمندوبي الجهات المختلفة (المالك، جهاز الإشراف، المصممين، إدارات الخدمات...الخ).
- مساعدة المالك في تشغيل مكونات المشروع بصورة فعالة بعد استلامها من المقاولين، ومساعدة المالك في تحديد آلية صرف المطالبات المالية.

وبناءً عليه، ترى اللجنة أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف في مجملها ضمن أتعاب الإدارة، مما ترى معه اللجنة خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ مقابل إدارة المشروع لضريبة الاستقطاع بنسبة 20% وفقاً للمادة (68) من النظام والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ث).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على شركة ث وفقاً لحثيات القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه وفقاً لمتطلبات البند رقم (3) من ملحق العقد المبرم مع شركة (ث) لتنفيذ المراجعة الفنية لتصاميم أ ، فقد كانت الأخيرة مطالبة بفتح مكتب لها في المملكة، وبناءً عليه فقد حصلت شركة ث على سجل تجاري في المملكة، وسجلت شركة ث لدى فرع المصلحة بالرياض تحت الملف رقم.....، وقد تم تزويد اللجنة الابتدائية بصورة من الشهادة الصادرة عن فرع المصلحة بالرياض التي تؤكد أن شركة ث شركة مسجلة لدى المصلحة وأنها قد قدمت الإقرار عن الفترة المنتهية في 2008/12/31م إلى المصلحة، وقد كانت وجهة نظر كل من اللجنة الابتدائية والمصلحة هي أن الشهادة الصادرة من المصلحة تخص شركة ث السعودية وليس شركة ث، وأن المبالغ دفعت في الخارج وليس في المملكة.

وفي هذا الخصوص، طالما أن شركة ث قد فتحت مكتباً لها في المملكة لتنفيذ العقد، فإن شركة ث تعد منشأة مقيمة في المملكة، وبناءً عليه فإن المبالغ المدفوعة لها يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية، ذلك أن الضريبة تستقطع إذا تم دفع المبالغ إلى غير مقيم ليس له منشأة دائمة في المملكة.

لكل ما تقدم، يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث، طالما أنها تقوم بالتصريح عن دخلها في إقرارها المقدم إلى المصلحة وتسدد الضريبة عليه.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد الاطلاع على العقد المبرم مع شركة ث بتاريخ 2008/4/30م تبين أن عنوان الشركة في فرنسا هو منطقة ...، وبالرجوع إلى الشهادة النهائية المقدمة من شركة أ كمستند ثبوتي على أن شركة ث قدمت إقراراتها لعام 2008م، اتضح للمصلحة أنها لا تخص شركة ث، بل تخص شركة ث السعودية، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية).

كما ورد في المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للنظام ما نصه (1- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة.

2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:



أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة).

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها، هل للجهة غير المقيمة منشأة دائمة في المملكة؟ وكذلك معرفة طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟

وباطلاع اللجنة على العقد الموقع بين المكلّف وشركة ث؛ تبين أن عنوان الشركة هو؛ ولذلك تعد في هذه الحالة جهة غير مقيمة تخضع للضريبة في حال ممارسة النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، أو في حال الحصول على دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، وذلك وفقًا للفقرتين (ج، د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل.

وباطلاع اللجنة على السجل التجاري لشركة ث السعودية رقم بتاريخ 1404/6/8هـ تبين أنها شركة ذات مسؤولية محدودة مختلطة وليست فرع شركة أجنبية؛ وعليه تعد في هذه الحالة شركة أموال مقيمة تخضع حصص الشركاء غير السعوديين للضريبة وفقًا للفقرة (أ) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل.

وبناءً على ما تقدم، ترى اللجنة أن شركة ث تعد جهة غير مقيمة لا يوجد لها منشأة دائمة في المملكة، ولذلك تخضع لضريبة الاستقطاع في حال حصولها على دخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية.

وباطلاع اللجنة على العقد الموقع بين المكلّف وشركة (ث) تبين أن طبيعة الخدمات المقدمة هي المراجعة النهائية لمشروع تصميم أ؛ وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقًا للنصوص النظامية المشار إليها في البند الأول من هذا القرار أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتحقق لشركة ث مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

لكل ما تقدم؛ ترى اللجنة رفض استئناف المكلّف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ت) وشركة (خ)

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/4) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على شركتي ت و خ وفقًا لحثيات القرار. استأنف المكلّف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (ت) وشركة (خ) منشأتان مقيمتان في المملكة، ولهما سجل تجاري، ومسجلتان لدى المصلحة، كما أن الدخل المتحقق لهما قد تم التصريح عنه كإيرادات في الإقرارات الضريبية المقدمة



للمصلحة، لذا فإن المبالغ المدفوعة لهما يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع، وذلك لأن ضريبة الاستقطاع إنما تطبق فقط إذا دفعت المبالغ إلى جهة غير مقيمة ليس لها منشأة دائمة في المملكة.

وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ت) وشركة (خ).

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه حسب شروط العقد مع شركة (ت) فإن المكلف هو الذي يتحمل مبلغ الضريبة على المبالغ المدفوعة للشركة، أما بالنسبة لشركة خ فقد اتضح من مرفقات قيود اليومية أن جميع التعاملات تمت مع فرعها في دبي، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

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 ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ت وشركة خ، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للشركتين المذكورتين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة بعد رجوعها إلى النصوص النظامية المشار إليها في البند الثالث من هذا القرار أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها، هل للجهة غير المقيمة منشأة دائمة في المملكة؟ وكذلك معرفة طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟

وفيما يتعلق بشركة ت، فإن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة أي بيانات أو مستندات - باستثناء العقد - تثبت أن لدى الجهة غير المقيمة منشأة دائمة في المملكة؛ ولذلك تعد شركة (ت) في هذه الحالة جهة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع في حال حصولها على دخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية.

وباطلاع اللجنة على العقد المبرم بين المكلف وشركة (ت) تبين أن طبيعة الخدمات المقدمة هي استشارات قانونية، ولذلك فإن اللجنة ترى تطبيقاً للنصوص النظامية المشار إليها في البند الأول من هذا القرار أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتحقق لشركة (ت) مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، ومن ثم فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وعليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ت وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



أما ما يتعلق بشركة خ فإنه باطلاع اللجنة على العقد المبرم بين المكلف والشركة، تبين أن عنوان الشركة المذكور في العقد هو

وباطلاع اللجنة على الإقرار الضريبي المقدم من شركة خ والسجل التجاري رقم..... بتاريخ 1429/6/10هـ تبين أن عنوان المذكور في السجل التجاري والإقرار هو، كما تبين أن الفرع مسجل لدى المصلحة ويتم محاسبته ضريبياً تحت الرقم المالي

ومن ذلك يتضح أن شركة خ منشأة دائمة في المملكة، وتقدم قوائمها المالية وإقراراتها الضريبية للمصلحة، ويخضع دخلها لضريبة الدخل، وكان ينبغي على المصلحة في هذه الحالة التأكد من تصريح الشركة عن إيرادات العقد مع شركة أ ضمن الإقرار الضريبي. لكل ما تقدم، ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة خ لضريبة الاستقطاع وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يوجد خلاف فني بينه وبين المصلحة حول الأمور المذكورة في البنود السابقة، ومن ثم لا يحق للمصلحة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية المنفذة بالكامل خارج المملكة، كما أن المبالغ المدفوعة إلى شركة ذ يجب ألا تصنف على أنها أتعاب إدارة، إضافة إلى أن المبالغ المدفوعة إلى أي منشأة دائمة في المملكة يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع.

وأضاف المكلف أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (76و77)، كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاث مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (67و68و69)، وتعالج المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي ضمن المهلة النظامية، في حين تعالج المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية الغرامة المستحقة الدفع عن تأخير سداد الضريبة المستحقة، وتعالج المادة (69) من اللائحة التنفيذية غرامة التهرب من الضريبة، لذا فإن الغرامات المنصوص عليها في هذه المواد تنطبق على حالات مختلفة تمام الاختلاف لا علاقة لها بهذا الاستئناف.

وقد حددت المادة الثامنة والستون من اللائحة التنفيذية أن غرامة التأخير تحسب في الحالات الآتية:

أ - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.



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

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

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

ولم يرد في هذه المادة أن غرامة تأخير تحسب في حال عدم سداد الضريبة الإضافية التي تحتسبها المصلحة بداية من تاريخ تقديم الإقرار حتى سداد الالتزام بعد الانتهاء من جميع إجراءات الاعتراض؛ لأن الغرض من الغرامات التي يفرضها النظام هي ضمان الالتزام بالنظام وضمان حقوق خزانة الدولة.

ومن ناحية أخرى، إذا قامت المصلحة بإجراء أي تعديل في الوعاء الضريبي عند إجراء الربط النهائي، فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة في الوعاء الضريبي ليست نهائية إلى أن يتم الانتهاء من جميع إجراءات الاعتراض والاستئناف التي ينص عليها نظام ضريبة الدخل، ووفقاً للمادة (71) من اللائحة التنفيذية تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ. موافقة المكلف على الربط.

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

ج. انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة.

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

أما ما ذكرته المصلحة في وجهة نظرها أنها فرضت غرامة التأخير بموجب الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، فيرد عليه أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية لا ينصان خلافاً للفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية على وجوب حساب غرامة التأخير من الموعد النظامي لتقديم الإقرار، والسبب في عدم النص على ذلك في الفقرة (أ) من المادة (77) واضح جداً، وهو أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ليس القصد منهما تغريم المكلف عن أي تأخير من المصلحة في إجراء الربط النهائي، أو بسبب طول الإجراءات لدى لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية وديوان المظالم، ومن ناحية أخرى فإن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان عن قصد إلى تغريم المكلف الذي لم يلتزم بالمتطلبات النظامية لتقديم الإقرار في موعده المحدد، ولذا فإن المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية تنصان على أنه في حال عدم تقديم الإقرار في موعده النظامي تحسب غرامة التأخير بدءاً من الموعد النظامي لتقديم الإقرار.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، كما يطلب في حال فرضها أن تحسب من تاريخ صدور قرار نهائي.



في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتطبيق ما ورد في الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أن (على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، وتمسك المصلحة بصحة ربطها.

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 ضريبة الاستقطاع غير المسددة، كما يطلب في حال فرضها أن تحسب من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على "ب - يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي: 1- التسجيل لدي المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

ج - الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

6- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب".

كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، ونصت الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:...

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



بناءً عليه، وبما أن ضريبة الاستقطاع التي فرضتها المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة المذكورة في البنود من الأول إلى الرابع من هذا القرار تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل و لائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى حساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بدءاً من تاريخ استحقاق الضريبة (اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم الدفع فيه الدفع للمستفيد) وحتى تاريخ السداد، ومن ثم رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما بالنسبة للمبالغ المدفوعة لشركة خ، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذا البند فإن الغرامة تسقط بسقوط أصلها، ومن ثم إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (26) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ت وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.



ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لفرع شركة خ لضريبة الاستقطاع وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

5/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة خ لسقوط أصلها 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،



رقم القرار: 1507

سنة القرار: 1436

المفتاح

ضريبة استقطاع - ضريبة الدخل.

الموضوع

ضريبة جهات غير مقيمة.

المبدأ

عدم تقديم الهيئة المستندات المؤيدة لوجهة نظرها في إخضاع مقابل توريد المعدات لضريبة الاستقطاع،
يترتب عليه عدم الخضوع لضريبة الاستقطاع لأنه لا يعد دخلاً متحققاً في المملكة.

نص القرار

في يوم الثلاثاء الموافق 1436/12/23هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المؤلفة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) بتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (1) لعام 1434هـ بشأن ربط ضريبة الاستقطاع الذي أجرته المصلحة على المبالغ المدفوعة من شركة (أ) (المكلف) إلى شركة (ب) خلال عام 2007م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1436/2/24هـ كل من: و.....و.....، كما مثل المكلف كل من: و.....

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 بجدة المصلحة بنسخة من قرارها رقم (1) لعام 1433هـ بموجب الخطاب رقم (2/9/ص ج) بتاريخ 1434/1/19هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (16) بتاريخ 1434/2/19هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.



الناحية الموضوعية:

بند ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) بتأييد المكلف في عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ب) لضريبة الاستقطاع. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية استندت في قرارها بتأييد المكلف إلى الاستنتاج الذي توصلت إليه من خلال اطلاعها على عقد آخر أبرم مع شركة أخرى باسم/شركة (ج)، حيث ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه "إن الفقرة (5) من المادة (5) التي اعتمدت عليها المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على المكلف والتي تنص على أنه (يجب على المقاول أن يكون راضيًا تمامًا، ويكون مسئولًا عن جودة الأداء وميعاد التسليم، والانتهاء الخاص بكل المكونات أو إنشاءات وتركيبات الأعمال سواء التي تم تنفيذها من خلاله أو من خلال موردي الباطن) فقد اتضح أن هذا النص موجود بالفقرة (6) من المادة (5) ضمن مسئولية شركة (ج) وضمن نطاق الأعمال المناطة بها، وأن شركة (ج) طبقًا للفقرتين (3 و4) من المادة (2) من العقد هي التي تتولى تركيب الآليات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية والمساعدة في اختبارات البدء والتشغيل والأداء بالمصنع، وفي ذلك دلالة على أن شركة (ج) هي الشركة التي تولت عملية الإشراف على الأعمال التي تمت داخل المملكة، وبما أن شركة (ج) شركة سعودية مقيمة ولها ملف بالمصلحة؛ فإنه لا مجال لفرض ضريبة الاستقطاع على المورد/شركة (ب)".

وأضافت المصلحة أن العقدين مستقلان كل عن الآخر بالتزاماته للقيام بأعمال مختلفة لا يوجد بينها رابط، ولم يقدم المكلف للجنة الابتدائية المستندات المؤيدة والقرائن التي تؤكد على أن الأعمال التي قامت بها شركة (ج) هي نفس الأعمال التي كان من المفترض أن تقوم بها شركة (ب) ضمن نطاق عملها بموجب العقد المبرم معها.

وقد قامت المصلحة بإيضاح عدة قرائن أمام لجنة الاعتراض الابتدائية تؤكد قيام شركة (ب) بأعمال تركيب والإشراف على التشغيل، منها على سبيل المثال:

1- تم تعريف الشركة من خلال العقد تحت مسمى (مقاول) وليس مورد، ومعلوم بالضرورة أن المقاول هو من يقوم بالأعمال التنفيذية للمشروع، أما المورد فهو الذي يقوم بالتوريد فقط وليس له دخل بالتنفيذ.

2- تضمنت المادة (1) من التعريفات مصطلح الموقع والذي تم تعريفه في العقد بأنه الأراضي والأماكن الأخرى التي يحددها صاحب العمل والتي سوف يقوم المقاول بتنفيذ الأعمال عليها.

3- تضمنت الفقرة (5) من المادة (5) من العقد ما هو معلوم في عرف المقاولين بمقاوله (تسليم مفتاح) أي مسئولية كاملة من الألف إلى الياء، حيث نصت الفقرة على أنه (يجب على المقاول أن يكون راضيًا تمامًا عنه، ويكون مسئولًا عن



الجودة والأداء وميعاد التسليم والانتهاء الخاص بكل المكونات أو إنشاءات وتركيبات الأعمال سواء التي يتم تنفيذها من خلاله أو من خلال مقاولي الباطن).

4- بالإضافة إلى الفرائن الكثيرة الموجودة في صلب العقد والتي يتأكد معها وبما لا يدع مجالاً للشك بأن شركة (ب) هي التي قامت بتركيب معدات المصنع والإشراف وضمان جودة الإنتاج وهو ما يسمى (بمقاوله تسليم مفتاح)، منها على سبيل المثال لا الحصر ما ورد في المادة (1) من العقد والتي تنص على (التعريفات:

- موظف المقاول: تعني أي موظف تابع للمقاول معين لأداء مهام بموجب العقد.

- الأعمال المؤقتة: تعني جميع الأعمال المؤقتة بما في ذلك تركيبات الموقع من أي نوع التي تكون مطلوبة من أجل أو لأجل تنفيذ أو صيانة الأعمال.

- إتمام إنشاء المصنع: تعني إنشاء المصنع بنجاح قبل القبول المؤقت بما في ذلك إتمام الاختبارات الميكانيكية والكهربائية واختبارات الدوران على البارد واختبارات التشغيل).

أما ما ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية من أن شركة (ب) هي مورد فقط ولا مجال لفرض ضريبة استقطاع على المورد، فيرد عليه أنه إذا كان العقد المبرم هو عقد توريد فقط كما ذكرت اللجنة الابتدائية، فلماذا تضمن العقد المشار إليه جميع البنود والمواد التي تم الإشارة إليها والتي تؤكد مسؤولية المكلف عن التنفيذ الكامل والإشراف على التشغيل؟

ومما سبق إيضاحه، تتمسك المصلحة بصفة إجراءاتها بشأن حساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة من المكلف لشركة (ب) مقابل أعمال تركيب المكلف والإشراف على التشغيل استناداً إلى الفقرة (6) من المادة (16) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه (في حالة وجود أعمال مصاحبة لعقود التوريد للمملكة غير محددة القيمة بشكل مفصل في العقد، فتقدر إيرادات كل عمل مصاحب تم ممارسته داخل المملكة بما نسبته 10% من إجمالي كامل العقد).

وبعد اطلاع ممثلي المكلف على وجهة نظر المصلحة قدما مذكرة بتاريخ 1436/2/24هـ ورد فيها أن العقد مع شركة (ب) خاص باستيراد الآليات والمعدات على أساس التكلفة والتأمين والشحن فقط، وقد تم تقسيم العقد إلى مجموعتين، مجموعة (أ) لاستيراد ومجموعة (ب) لاستيراد المعدات ومواد الإنشاءات، كما أن الهدف من العقد قد تم تعريفه بوضوح في المادة (2) من العقد التي تنص على أن (صاحب العمل ينوي إنشاء في المملكة لإنتاج نوعين من... موضوع هذا

العقد هو تصنيع وتسليم آلات ومعدات ومواد خطوط الإنتاج وأجزائها التكميلية وقطع غيارها وأي بنود أخرى مذكورة في المجموعتين "أ" و"ب" لإنشاء).



وعلاوة على ذلك نصت الفقرة (1) من المادة (2) من العقد على (تشمل التزامات المقاول: تصنيع وتسليم بنظام التكلفة والتأمين والشحن " ... " في المملكة للآليات المستوردة للمصنع)، وهذا دليل على أن شركة (ب) استوردت فقط المصنع والمعدات على أساس التكلفة والتأمين والشحن إلى مدينة، كما أن قيمة الآليات المستوردة قد تم التصريح بها لإدارة الجمارك وتم سداد الرسوم الجمركية المستحقة عليها من قبل شركة (أ).

وأضاف المكلف أن المصلحة أخطأت في تفسير كلمتي "مقاول" و"موقع" المبينتين في العقد المبرم مع شركة (ب)، وبداية فإن كلمة "مقاول" تعني أي شخص يوافق إما بتوريد مواد/معدات أو بتقديم خدمات بأسعار محددة، وفي هذه الحالة، وافق المقاول بتوريد معدات إلى شركة (أ)، ومن ناحية ثانية فإن كلمة "موقع" تمثل المكان النهائي للآليات التي يتم توريدها بواسطة المقاول، ومع أن مصطلح "مقاول" قد تم استخدامه، فإن المصلحة قد اتخذت نظرة ضيقة وتجاهلت التزامات المقاول والتي تم تعريفها بوضوح في المادة (2 - 1) من الاتفاقية مع شركة (ب) والتي تتضمن أن المقاول يقوم بتصنيع وتوصيل الآليات المستوردة للمصنع بالمملكة، وقد تضمنت المادة (5 - 5) من العقد أن على المقاول التأكد من جودة وتنفيذ ووقت تسليم المكونات سواء قام هو أم مورده من الباطن بالتنفيذ ويتحمل مسؤولية ذلك.

وقد اقتبست المصلحة مصطلح "موظف المقاول" والذي تم تعريفه "كموظف للمقاول تم تكليفه لأداء مهام وفقاً للعقد"، والذي تم استخدامه مرة واحدة فقط في كامل العقد، بموجب المادة (22) المعنونة - قوة القاهرة - وبما أن الأعمال الصناعية التي تمت بواسطة موظفي المقاول لا تعد قوة القاهرة، فإن هذا المصطلح ليس له علاقة مع العمل الذي يجب تنفيذه أصلاً. وأضاف المكلف أن شركة (ب) مسؤولة عن استيراد الآليات والمعدات، بينما شركة (ج) والتي تحاسب لدى المصلحة، مسؤولة عن الأعمال المتعلقة بالإنشاءات وتركيب الآليات والمعدات، وذلك وطبقاً للمادة (22) من العقد المبرم بين شركة (أ) وشركة (ج) والتي تنص على أنه (تشمل التزامات المقاول:

1- تنفيذ إجراءات التخليص الجمركي للمواد الموردة بالنيابة عن مالك المشروع وباسمه ونقل المواد الموردة من الميناء في المملكة العربية السعودية إلى الموقع.

2- تنفيذ الأعمال المدنية بما في ذلك مباني الإنتاج...

3- تنفيذ تركيب المواد الموردة.

4- المساعدة في بدء التشغيل والتجهيز وإجراء اختبارات الآلات.

وقد تم تعريف كلمة "المواد الموردة" المستعملة بعالية في المادة (1) من العقد بأنها الآلات والمعدات ومواد خط الإنتاج وأجزائها التكميلية وقطع غيارها وأي بنود أخرى موردة من شركة (ب) كما جاء في المجموعتين (أ) و (ب).



ويتضح مما ورد أعلاه أن شركة (ج) قامت بالأعمال المنفذة داخل المملكة والتي تخص الإنشاءات وتركيب الآليات والمعدات التي تم استيرادها بواسطة شركة (ب) على أساس - ... - (التكلفة، التأمين، الشحن)، وأن شركة (ب) مسئولة فقط عن التصنيع/تسليم البضائع.

وأضاف المكلف أن المبالغ المدفوعة لشركة (ب) مقابل استيراد الآليات والمعدات يجب ألا تخضع للضريبة في المملكة استناداً إلى الفقرة (7) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة).

لكل ما تقدم، يرى المكلف أن استيراد المواد والمعدات من الخارج لا تعد من مصادر الدخل في المملكة؛ ومن ثم فإن الدفعات التي تمت مقابل توريد معدات لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة من المكلف لشركة (ب) مقابل تركيب والإشراف على التشغيل لضريبة الاستقطاع، في حين يرى المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة لشركة (ب) مقابل توريد معدات لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:....، وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (7) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية تنص على (لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة).



وبعد اطلاع اللجنة على صورة العقد المبرم بين المكلف وشركة (ب) تبين أن المادة الثانية منه المعنونة بـ (موضوع العقد - التزامات المقاول) تنص على أن "صاحب العمل ينوي إنشاء في المملكة لإنتاج نوعين من موضوع هذا العقد هو تصنيع وتسليم آلات ومعدات ومواد خطوط الإنتاج وأجزائها التكميلية وقطع غيارها وأي بنود أخرى مذكورة في المجموعتين (أ) و(ب) لإنشاء

تشمل التزامات المقاول: تصنيع وتسليم بنظام التكلفة والتأمين والشحن - ... - في المملكة للآليات المستوردة للمصنع". ويتضح للجنة مما سبق أن العقد المبرم بين المكلف وشركة (ب) يتعلق بتصنيع وتوريد آلات ومعدات، ولم يتضمن هذا العقد ما يدل على التزام شركة (ب) بأي أعمال مصاحبة للتوريد داخل المملكة.

وبناءً عليه، وحيث إن النظام أعطى المصلحة الحق في الفحص المكتبي والميداني لدفاتر وسجلات المكلفين، وبما أن المصلحة لم تقدم أي مستندات - باستثناء العقد - تؤيد وجهة نظرها بخصوص موضوع الاستئناف، وحيث إن الأحكام تبنى على اليقين؛ لذا فإن اللجنة ترى أن الدخل المتحقق للجهة غير المقيمة شركة (ب) مقابل توريد المعدات لا يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة وفقًا لنص الفقرة (7) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية؛ ومن ثم فهو من الدخول غير الخاضعة لضريبة الاستقطاع؛ ولذلك ترى اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها خضوع المبالغ المدفوعة من المكلف لشركة (ب) مقابل تركيب والإشراف على التشغيل لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

منطوق القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (1) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

رفض استئناف المصلحة في طلبها خضوع المبالغ المدفوعة من المكلف لشركة (ب) مقابل تركيب والإشراف على التشغيل لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،