

(القرار رقم ٢٨ لعام ١٤٣٤هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية

بشأن اعتراض شركة (أ)

برقم (١٠٥/٣٨) لعام ١٤٣١هـ

على ربط مصلحة الزكاة والدخل لعام ٢٠٠٤م

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

ففي يوم الإثنين ١٤٣٤/١/٢٦هـ. انعقدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

١. الدكتور.....	رئيساً
٢. الدكتور.....	نائب الرئيس
٣. الدكتور.....	عضواً
٤. الدكتور.....	عضواً
٥. الأستاذ.....	عضواً
٦. الأستاذ.....	سكرتيراً

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/٨/٢٨هـ، ممثلين عن المكلف و حضر،
و..... ممثلين عن المصلحة للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) ، على الربط الضريبي الذي
أجرته مصلحة الزكاة والدخل على حساباتها لعام ٢٠٠٤م. ويعترض المكلف على:

- الإيرادات المتحققة خارج المملكة

- الخطأ المادي

- غرامة التأخير

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ٤/٤٩٦ وتاريخ
١٤٣٠/٩/١٦هـ على النحو الآتي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف بالربط الزكوي لعام ٢٠٠٤م بخطابها الصادر برقم ٣/٢٥٠٦ وتاريخ ٣/٢٥٠٦/١٩هـ. وقد اعترض المكلف
على هذا الربط بخطابه المقيد لدى المصلحة برقم ٣/٣٩٩٣ وتاريخ ٣/٢٥٠٦/١٨هـ. وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية

الشكلية لتقديمه خلال الأجل المحدد بثلاثين يومًا من تاريخ التبليغ بالربط الضريبي وفقًا للمادة (٢٣) من القرار الوزاري رقم ٣٤٠ لعام ١٤٣٧هـ المعدل بالقرار الوزاري رقم ٣٣١٤/٧ لعام ١٣٩٣هـ.

الوقائع:

سألت اللجنة ممثل المكلف: هل لديكم أي إضافة على ما ورد بمذكرة الاعتراض؟ وهل لديكم رد على مذكرة المصلحة التي تم تزويدكم بها وفق خطاب اللجنة رقم ٢٢٨/٥٠٠ بتاريخ ١٦/٧/١٤٣٤هـ؟ فأجاب: نتمسك بما ورد في مذكرة الاعتراض ونقدم مذكرة إلحاقية وتم تزويد ممثلي المصلحة بصورة من المذكرة مع المرفقات.

كما سألت اللجنة ممثلي المصلحة: أن كان لديهم إي إجابة على مذكرة المكلف المقدمة خلال الجلسة أو إضافة على ما ورد بمذكرة المصلحة المرفوعة للجنة؟

فأجابوا: أولًا بالنسبة لاعتراض المكلف بعدم احتساب الضريبة على الإيراد المتحقق من الخارج يعد مخالفًا للمادة الأولى والعاشرة من النظام الضريبي السعودي بينما مقارنة المكلف بقرارات سابقة صدرت للمنطقة المحايدة بين السعودية والكويت نفيد بأن هذه المنطقة تختص بقوانين وإجراءات خاصة للمنطقة.

وورد من ممثلي المكلف أثناء الجلسة مذكرة جاء فيها ما نصه " نشير الى خطاب سعادتك رقم ٢٢٨/٥٠٠ بتاريخ ١٦/٧/١٤٣٤هـ الموافق ٢٦/٥/٢٠١٣ (الملحق ١) الذي أفدتم به موكلنا المذكور أعلاه بأن اللجنة الموقرة حددت موعد جلسة استماع بتاريخ ٢٨/٨/١٤٣٤هـ (٢٠١٣/٧/٧) لمناقشة الاعتراض المقدم من قبل شركة (ج) (سابقًا: شركة (أ)) على خطاب المصلحة رقم ٣/٢٥٠٦ بتاريخ ١٩/٣/١٤٢٧هـ (الملحق ٢) الذي تضمن ربطًا نهائيًا على السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

كما نشير إلى خطاب المصلحة رقم ٤/٤٩٦ بتاريخ ١٦/٩/١٤٣٠هـ (الملحق ٤) الذي تضمن وجهة نظر المصلحة بشأن خطاب اعتراض شركة (ج) رقم ٦٠-٢٥٠٧ (الملحق ٥) ضد الربط النهائي لعام ٢٠٠٤ افادة اللجنة الموقرة أنها قد عالجت معظم ملاحظات المصلحة في خطاب الاعتراض رقم ٦٠-٢٥٠٧ (الملحق ٥)، بيد أن الشركة تود أن تقدم وجهات النظر الإضافية التالية ضد مواقف المصلحة المحددة بشأن اعتراض شركة (ج):

أولاً: الناحية الشكلية

موقف مصلحة الزكاة والدخل

رغم تقديم الاعتراض خلال المدة النظامية إلا أنه غير مقبول من الناحية الشكلية لتقديمه من غير ذي صفة.

موقف شركة (ج)

ان شركة (ج) غير موافقة على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه بشأن الناحية الشكلية للاعتراض وتود أن تقدم للجنة الموقرة التوضيحات التالية:

١- قدمت شركة (ج) اعتراضها على الربط النهائي لعام ٢٠٠٤ بخطابنا رقم ٦٠-٢٥٠٧ (الملحق ٥) مع خطاب تفويض (مصدق حسب الأصول من الغرفة التجارية) يفوض فيه بتقديم الاعتراض على ربط عام ٢٠٠٤ بالنيابة عن شركة (ج). نرفق نسخة من خطاب التفويض المذكور أعلاه في الملحق ٨ من خطاب الاعتراض رقم ٦٠-٢٥٠٧ وذلك في الملحق ٦ تسهيلًا للاطلاع اللجنة الموقرة. ومع وجود خطاب التفويض المذكور أعلاه فإن موقف المصلحة بأن الاعتراض مقدم من غير ذي صفة هو موقف من غير أساس.

٢- مع عدم الإخلال بالتوضيح الوارد أعلاه، تود شركة (ج) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى أنها تقدم أيضا خطاب تفويض آخر في الملحق ٣ من هذا الخطاب تفوض فيه بتمثيل شركة (ج) في جلسة الاستماع.

٣- وفي هذا الخصوص تود شركة (ج) أن تورد فيما يلي الجزء ذا الصلة من تعميم المصلحة رقم ١/١٤ المؤرخ في ١٤١٢/١/٢٤ هـ تسهيلا لاطلاع اللجنة الموقرة:

"وحرصًا منا على حقوق المكلفين ومصالحهم، وتيسيرًا لإجراءات معاملات الاعتراض نود إيضاح ما يلي:

ليس هناك ما يمنع الجهة التي تستلم الاعتراض من الممثل القانوني للمكلف حين يكون مجردًا من التفويض الكتابي من أن تذكر في خطاب الإحالة على لجنة الاعتراض بأن الاعتراض قدم دون التفويض الكتابي من المكلف مما يوجب رفضه شكلاً (كما لو قدم بعد الميعاد النظامي).

إلا أن هذه الإشارة في خطاب إحالة الاعتراض غير ملزمة للجنة الاعتراض إذا تقدم الممثل القانوني للمكلف بالتفويض الكتابي بعد تقديم الاعتراض وقبل مثوله أمام اللجنة في أول جلسة تحدها له. ذلك لأن اللجنة هي الجهة صاحبة الاختصاص والسلطة في البت في الاعتراض من الناحيتين الشكلية والموضوعية.

ولا تعني تلك الإشارة لرفض الاعتراض في خطاب الإحالة إلا تذكيرًا وتبنيهاً للجنة الاعتراض بعدم إرفاق التفويض الكتابي مع الاعتراض بتاريخ تقديمه. وفي هذه الحالة يتعين على اللجنة أن تطلب من الممثل التفويض الكتابي قبل مثوله أمامها لأول جلسة. بمعنى أنه يمن للممثل القانوني تقديم تفويضه الكتابي من المكلف بعد تاريخ تقديم الاعتراض وحتى ما قبل الساعة المحددة لبدء الجلسة الأولى أمام اللجنة.

أما إذا لم يتقدم من يدعي تمثيل المكلف بالتفويض الكتابي النظامي من المكلف ضمن المدة المذكورة جاز للجنة الاعتراض الابتدائية عدم قبول الاعتراض ورفضه شكلاً وكأنه لم يكن أصلاً".

نرفق نسخة من تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١/١٤ المؤرخ في ١٤١٢/١/٢٤ هـ في الملحق ٧ لاطلاع اللجنة الموقرة.

٤- وكما تلاحظ اللجنة الموقرة فإن شركة (ج) قدمت خطابي تفويض في المناسبتين المذكورتين تالياً وقبل بدء جلسة استماع اللجنة الابتدائية والتي تم فيهما بشكل واضح تفويض بعرض قضية اعتراضها أمام اللجنة الابتدائية بالنيابة عن شركة (ج):

- تم تقديم خطاب تفويض إلى مصلحة الزكاة والدخل مع خطاب الاعتراض الأصلي رقم ٦٠-٢٥٠٧ مرفق نسخة من خطاب التفويض في الملحق ٦.

- بناءً على ما طلبته اللجنة الابتدائية بخطابها رقم ٢٢٨/٥٠٠ بتاريخ ١٦/٧/١٤٣٤ هـ الذي تضمن دعوة شركة (ج) لحضور جلسة الاستماع، تم تقديم خطاب تفويض إلى اللجنة الابتدائية قبل بدء جلسة الاستماع. مرفق نسخة من خطاب التفويض في الملحق ٣ من هذا الخطاب.

تلاحظ اللجنة الموقرة من نص خطابي التفويض المذكورين أعلاه أنهما يعكسان بشكل واضح قصد شركة (ج) تفويض بتقديم كافة المستندات والمعلومات الضرورية المتعلقة باعتراض شركة (ج) على الربط النهائي لسنة ٢٠٠٤.

ملخص:

في ضوء الحقائق المذكورة أعلاه واستنادًا إلى خطابي التفويض المقدمين إلى مصلحة وإلى اللجنة الابتدائية قبل بدء جلسة الاستماع، تعتقد شركة (ج) أنها قد تقيدت بكافة متطلبات التعميم رقم ٠١/١٤ وبناءً على ذلك تأمل شركة (ج) أن تتكرم اللجنة الاستئنافية الموقرة برفض موقف مصلحة في هذا الخصوص وقبول اعتراض شركة (ج) من الناحية الشكلية.

ثانياً: الإيرادات من خارج المملكة

موقف المصلحة

إن إضافة الإيرادات من النشاط الذي تم خارج المملكة العربية السعودية هي وفقاً للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل. وبما أن شركة (ج) تزاوّل نشاطها داخل المملكة وخارجها بموجب سجلها التجاري السعودي فإنها تخضع للأنظمة واللوائح الضريبية السعودية.

رد شركة (ج):

تود شركة (ج) أن تورد فيما يلي المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل السعودي تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة: "يفرض هذا النظام ضريبة على مجموع ما يحصل عليه الفرد من غير السعوديين من الدخل الشخصي أو أي دخل تدره عليه استثمارات رؤوس الأموال.

كما يفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، وكذلك يفرض ضريبة على الأرباح التي توزع على أفراد غير سعوديين من شركات الأموال المشكّلة من سعوديين وغير سعوديين.

ولا يخضع للضريبة السعودي ولا الشركات السعودية التي يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من السعوديين". [ملاحظة: لقد وضعنا خطاً تحت نص المادة الأولى المذكورة أعلاه الذي ركزت عليه المصلحة في وجهة نظرها باعتباره الأساس الذي بنت عليه استنتاجها].

تود شركة (ج) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى أن النص المقتطف أعلاه من المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل ينطبق على الشركات غير السعودية (أي الشركات غير المسجلة في المملكة العربية السعودية) وليس على الشركات السعودية المقيدة في السجل التجاري في المملكة العربية السعودية مثل شركة (ج).

بالنظر إلى ما تقدم من توضيحات وحيث إن شركة (ج) مسجلة حسب الأصول في المملكة العربية السعودية فإن إشارة المصلحة إلى المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل لتأييد معالجتها لا تمت إلى هذه القضية بصلة.

٢- بالإضافة إلى ذلك تود شركة (ج) أن تقدم التوضيحات الإضافية التالية لاطلاع اللجنة الموقرة:

١-٢ المقتضيات النظامية.

١-٢-١ إن الإيرادات المحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة العربية السعودية يجب أن لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية وذلك وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة المتبع لدى مصلحة الزكاة والدخل. وحيث إن النظام الضريبي السعودي قائم على أساس مبدأ إقليمية الضريبة فقد طالبت شركة (ج) بإعفاء من الضريبة السعودية للأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة، لكن المصلحة لم توافق على مطالبة الشركة وربطت الضريبة على أرباح العام بأكملها متضمنة الربح المتحقق من الأعمال المنفذة في الخارج.

٢-١-٢ كذلك تود شركة (ج) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى المادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل والتي تعرف دخل الشركات على النحو التالي:

"... ويشمل هذا التعبير أيضًا كل الشركات التي تتعاطى كافة الأعمال في المملكة العربية السعودية وفيما يخص المملكة العربية السعودية من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت".

إن تعريف "الدخل" المذكور أعلاه يشير بوضوح إلى الشركات العاملة في المملكة العربية السعودية والمنطقتين المحايدتين المشتركين مع العراق والكويت. وقد أصدر معالي وزير المالية لاحقًا الخطاب رقم ٤/٣٧٦١ بتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ ذكر فيه أنه ينبغي جباية ٥٠% فقط من الضريبة والزكاة المستحقة على العقود المنفذة في المنطقة المحايدة لأن الحقوق مقسومة مناصفة بين المملكة العربية السعودية والكويت. وقد نفذت المصلحة التوجيهات أعلاه الصادرة من وزير المالية وبناءً على ذلك قامت جميع الشركات المؤسسة في المملكة العربية السعودية أو في الخارج بتسديد ٥٠% من الضريبة والزكاة المستحقة على العقود المنفذة في المنطقة المحايدة.

إن المادة العاشرة المذكورة أعلاه لا تشير إلى الشركات العاملة خارج المملكة العربية السعودية مما يعني أن النظام الضريبي السعودي لا يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة في خارج المملكة العربية السعودية ومناطقها المحايدة. ولو أنه كان يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج المملكة العربية السعودية لما كانت هناك حاجة لوضع قاعدة خاصة للضريبة/الزكاة في المناطق المحايدة المشتركة مع الكويت والعراق.

ويتضح من المادة العاشرة وقاعدة الـ ٥٠% من الضريبة/الزكاة الموضوعة للمناطق المحايدة، حيث يكون للمملكة العربية السعودية فقط ٥٠% من الحقوق، أن النظام الضريبي السعودي لا يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج الحدود الإقليمية للمملكة العربية السعودية على أساس أنه ليس للمملكة العربية السعودية حقوق ضريبية في تلك المناطق. وبعبارة أخرى فإن النظام الضريبي يهدف إلى فرض الضريبة فقط على العقود المنفذة في المناطق التي يكون للمملكة العربية السعودية فيها حقوق بنسبة ١٠% أو ٥٠%.

٣-١-٢ كذلك تود شركة (ح) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى المادة الثالثة عشرة من النظام الضريبي التي تضمنت تعريفًا للواردات العمومية، وقد نصت هذه المادة على ما يلي: "وتشمل المملكة العربية السعودية كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت".

إن إضافة المنطقتين المحايدتين إلى تعريف المملكة العربية السعودية يظهر بوضوح أن الحق في الضريبة قد تم توسيعه فقط إلى المنطقتين المحايدتين خارج المملكة العربية السعودية لأن الحقوق مشتركة بين المملكة العربية السعودية والكويت والعراق في المنطقتين المحايدتين المذكورتين. وتشير المادة المقترحة أعلاه إلى أن النظام الضريبي السعودي لا ينطبق على الإيرادات المحققة خارج المملكة العربية السعودية أو مناطقها المحايدة.

ومن الجدير بالملاحظة أنه في المناطق التي للمملكة العربية السعودية فيها حقوق مشتركة مع بلدان أخرى قامت المصلحة بتطبيق القاعدة التي أرساها معالي وزير المالية بأن ٥٠% فقط من الربح يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية بينما يكون الحق الضريبي في الـ ٥٠% المتبقية من الربح من حق العراق أو الكويت حسبما يكون الحال.

ولكن في حالة الأعمال المنفذة في المناطق التي لا يكون للمملكة العربية السعودية أي حق فيها كيف يجوز للمصلحة أن تقول بأن الربح المحقق من الأعمال المنفذة في تلك المناطق خاضع للضريبة في المملكة العربية السعودية ؟

يتبين من التوضيحات أعلاه ما يلي:

- أن الربح المحقق خارج المملكة العربية السعودية (عدا عن المنطقة المحايدة) لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية.

• أن الربح المحقق من العمليات في المنطقة المحايدة يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية بنسبة 0٠% لأن الحقوق في المنطقة المحايدة مقسومة مناصفة بين المملكة العربية السعودية وكل من العراق والكويت.

٤-١-٢ وتود شركة (ج) إفادتكم في هذا الخصوص أن وزارة المالية والاقتصاد الوطني أكدت ما يلي في خطابها رقم ٣٧٦١/٤ في ١٤٠٩/٦/١ هـ (١٩٨٩/١/٨ م) فيما يتعلق بالتصريح عن العمليات في المنطقة المحايدة ومدى خضوعها للضريبة:

"... أن تستمر مصلحة الزكاة والدخل في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على الأنشطة التي تمارسها (المكلف) وغيره من الشركات والأفراد بالمنطقة المحايدة المغمورة بواقع 0% من قيمة الزكاة والضريبة..."

"... نرغب إليكم الاستمرار في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على كافة المكلفين العاملين بالمنطقة المغمورة المحايدة على أساس 0% من قيمة الزكاة أو الضريبة المستحقة على كامل دخل النشاطات بتلك المنطقة..."

نرفق نسخة من الخطاب رقم ٤/٣٧٦١ بتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ في الملحق ٨ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

تلاحظ اللجنة الموقرة من المقتطف أعلاه أنه حتى عندما يتم تنفيذ الأعمال في المنطقة المحايدة بين المملكة العربية السعودية والكويت فإن 0% من الربح لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية لأن الحق في الضريبة على هذا الربح يعود لدولة الكويت.

وبناءً على ذلك يظهر من النظام الضريبي السعودي أن المكلف ملزم بدفع الضريبة/الزكاة على الأرباح المحققة داخل المملكة العربية السعودية فقط. ويستنتج من المقتطف أعلاه أنه إذا تم تنفيذ النشاط بأكمله خارج المملكة العربية السعودية فإنه لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية.

وفي حالة جميع الشركات التي تعمل في المنطقة المحايدة بين المملكة العربية السعودية والكويت، تقوم المصلحة دائماً باحتساب ضريبة بواقع 0% على الحصة السعودية من أرباحها المتحققة من عملياتها في المنطقة المحايدة. وهنا ينبغي الملاحظة أن المكاتب الرئيسية لجميع هذه الشركات تقع داخل المملكة العربية السعودية التي تتواجد فيها إدارة هذه الشركات، ولكن وبما أن العمل قد تم تنفيذه فعلياً في المنطقة المحايدة، فقد كانت المصلحة دائماً تقبل بإخضاع فقط ما نسبته 0% من الربح المتحقق في المنطقة المحايدة للضريبة في المملكة العربية السعودية.

٥-١-٢ تود شركة (ج) أيضاً أن تلفت انتباه سعادتكم إلى تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١/٤٧ والذي يفيد بالآتي:

"إذا كانت قيمة عقود التوريد قد وردت بصفة إجمالية دون تحديد لقيمة المواد بصفة مستقلة عن قيمة الأعمال التي تؤدي في المملكة فيتم تقدير قيمة هذه الأعمال التي تمت داخل المملكة بما يوازي نسبة ١٠% من القيمة الإجمالية للعقد لكل نوع من أنواع النشاط المصاحب للتوريد ثم تقدر أرباح جزافية بواقع ١0% من قيمة تلك الأعمال المقدرة وتحتسب الضريبة على هذه النسبة وفقاً للنظام."

نرفق لسعادتكم نسخة من تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١/٤٧ في الملحق ٩.

تلاحظ اللجنة الموقرة من المقتطف أعلاه بأن النظام والقرارات الوزارية تؤكد على أنه حتى في حالة المشاريع التي تتطلب أعمالاً داخل المملكة وخارجها فإن الدخل المتحقق من الأعمال المنفذة داخل المملكة يجب أن يخضع للضريبة / الزكاة السعودية.

٦-١-٢ قضايا صدرت بها قرارات حول هذا الموضوع

١-٦-١-٢ في قضية شركة تمارس النشاط في دولة الإمارات العربية المتحدة والمنطقة المحايدة أُثير موضوع طريقة احتساب الربح المعفى من الضريبة. وقد أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى القرار رقم ١٣ لعام ١٤٢٢هـ في هذه القضية بالموافقة على مبدأ خصم الأرباح المحققة خارج المملكة، وحتى أن اللجنة أبدت موقف الشركة المتعلق بطريقة احتساب الربح المحقق خارج المملكة على أساس نسبي.

"... بعد استعراض اللجنة وجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة فيما يتعلق بطريقة احتساب صافي نتيجة العمليات المنفذة في دولة الإمارات العربية المتحدة يتبين أن الطرفين متفقان على أن الربح المتحقق من عمليات دولة الإمارات العربية غير خاضع للضريبة ولكن خلافهما يكمن في أسلوب تحديد الأرباح...

... لهذا فإن اللجنة ترى تأييد المكلف في تطبيق هذه المعادلة للوصول إلى نتيجة عمليات الإمارات العربية بالشكل التالي:

إيرادات الإمارات العربية المتحدة X ربح الشركة ككل

إجمالي إيرادات الشركة (المملكة والإمارات والمنطقة المحايدة)"

تلاحظ اللجنة الموقرة من المقتطف أعلاه أن اللجنة الابتدائية قد: (١) وافقت على مبدأ إعفاء الأرباح المحققة من الخدمات المؤداة خارج المملكة و (٢) قبلت احتساب الشركة للربح المعفى من الضريبة على أساس نسبي وذلك كما يظهر من المعادلة المذكورة في المقتطف أعلاه. وكما تلاحظ اللجنة الموقرة فإن الربح المعفى في هذه الحالة تحقق في دولة الإمارات العربية المتحدة وليس المنطقة المحايدة وتم السماح بالإعفاء الضريبي بالرغم من أن دولة الإمارات العربية إقليم يختص بالإعفاء الضريبي.

٢-٦-١-٢ قدمت المصلحة استئنافاً ضد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وأصدرت اللجنة الاستئنافية قرارها رقم ٤٠٣ لعام ١٤٢٣هـ الذي حكمت فيه على النحو التالي:

"... وحيث إن الخلاف ينحصر في تطبيق معادلة احتساب نتيجة عمليات دولة الإمارات العربية..."

... تطبيق المعادلة التي اتبعتها المصلحة والمتمثلة في إيرادات دولة الإمارات مقسومة على إجمالي إيراداتها في دولة الإمارات والمملكة مضروباً في صافي نتيجة عملياتها في دولة الإمارات والمملكة..."

نرفق نسخاً من الصفحات المعنية من القرارين المذكورين أعلاه في الملحق ١٠

تلاحظ اللجنة الموقرة من المقتطف أعلاه أن اللجنة الاستئنافية قد أبدت موقف المصلحة فيما يتعلق بتطبيق المعادلة بيد أنها كررت التأكيد على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بشأن: (١) مبدأ إعفاء الأرباح المحققة من الخدمات المؤداة خارج المملكة و (٢) قبلت احتساب الربح المعفى من الضريبة على أساس نسبي.

٣-٦-١-٢ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٢٤٨ لعام ١٤٢١هـ

كذلك تود شركة (ج) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٢٤٨ لعام ١٤٢١هـ الذي أبدت فيه اللجنة الموقرة مبدأ فرض الضريبة بنسبة ٥٠% على الربح في المنطقة المحايدة. نورد الجزء ذا الصلة من القرار فيما يلي تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة:

"وبعد أن استعرضت اللجنة ما أبداه الطرفان وما تم تقديمه من مستندات، وبالرجوع إلى الخطاب الوزاري رقم ٣٧٦١/٤ وتاريخ ١٤٠٩/٦/١هـ بشأن محاسبة المكلفين العاملين في المنطقة المحايدة المغمورة زكويًا وضريبيًا على نصف إيراداتهم المتحققة في تلك المنطقة، وحيث تبين أن المكلف شركة مساهمة مختلطة مؤسسية وفقاً لأحكام نظام الشركات السعودي وقد باشر أعماله في المملكة وفي المنطقة المحايدة المغمورة في آن واحد، وبما أن نشاطه في المنطقة المحايدة لم يتوافر

بشأنه مقومات المنشأة المستقلة فيكون وارداته العمومية الواجب التصريح عنها بالفوائم المالية شاملة عملياته من المنطقة المحايدة لأنه يعتبر نشاطًا واحدًا تطبيقًا لمقتضيات نظام ضريبة الدخل، وهذا ما سلكه المكلف حيث أعد قوائم مالية شاملة لعملياته في المملكة والمنطقة المحايدة ثم عاد وقدم حسابات مستقلة لما يخص المنطقة المحايدة بهدف استخراج أرباحه من الجزء العائد لدولة الكويت من إجمالي أرباح النشاط الكلي، وبما أن المكلف يمارس نشاطًا واحدًا يعد له قوائم مالية وإقرارات، لذا فإن اللجنة ترى بالأغلبية أنه لا يمكن قبول قيام المكلف من الناحية الضريبية بتقديم حسابات مستقلة عن نشاطه في المنطقة المحايدة وأنه لا بد من تحديد نسبة أرباحه عن عمليات المنطقة المحايدة بنفس النسبة التي يحصل عليها من نشاطه في المنطقة المحايدة إلى نشاطه ككل، بعد إجراء التعديلات النظامية، على أن تتم جباية ضريبة الدخل على أساس (٥٠%) من قيمة الضريبة المستحقة على كامل دخل النشاطات بالمنطقة المغمورة المحايدة تطبيقًا للخطاب الوزاري رقم ٣٧٦١/٤ وتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ وهو الإجراء الذي قامت المصلحة بتطبيقه على المكلف للأعوام السابقة لعام ١٩٩٤، لذلك توصلت اللجنة بالأغلبية إلى رفض استئناف الشركة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به".

نرفق نسخة من القرار الاستئنافي رقم ٢٤٨ لعام ١٤٢١ هـ تسهيليًا للاطلاع اللجنة الموقرة في الملحق ١١.

ملخص:

استنادًا إلى المعلومات والتوضيحات الواردة أعلاه، تأمل شركة (ج) من اللجنة الموقرة اعتماد الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة كربح معفى من الضريبة في المملكة العربية السعودية، والإيعاز للمصلحة بإصدار ريبط معدل لعام ٢٠٠٤ على هذا الأساس.

ثالثًا: غرامة التأخير

موقف المصلحة

فرضت المصلحة غرامة تأخير بنسبة ٢٥% على التزام الضريبة الإضافي المربوط على الشركة بحجة أن الخلاف بشأن الإعفاء الضريبي للإيرادات المحققة من النشاط خارج المملكة في عام ٢٠٠٤ ليس خلافًا حقيقيًا وأن ذلك تم وفقًا للمادة ١٥ من النظام الضريبي والمنشورين الدوريين رقم ٣ لعام ١٣٧٩ هـ ورقم ٥ لعام ١٣٩٣ هـ.

رد شركة (ج) السعودية

إن شركة (ج) غير موافقة على موقف المصلحة المذكور أعلاه وتود أن تقدم التوضيحات التالية للاطلاع اللجنة الموقرة:

١- تعتقد شركة (ج) أن الموضوع الذي جرى بحثه في النقطة ثانيًا أعلاه هو محل خلاف من نواحٍ مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أية ضرائب إضافية ناشئة عنها استنادًا إلى المادة ١٥ والمنشورين الدوريين رقم ٣ لسنة ١٣٧٩ هـ ورقم ٥ لسنة ١٣٩٣ هـ.

كذلك ورد في المنشور الدوري رقم ٣ لسنة ١٣٧٩ هـ 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".

وبالإضافة إلى ما تقدم قضت لجنة الاعتراض الابتدائية بقرارها بشأن الاعتراضين رقم ٦ ورقم ٤٨ لسنة ١٤٠١ هـ "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي يثور فيها الخلاف بين المصلحة والمكلف في وجهات النظر" وقد تأكد هذا الموقف بقرارات عديدة صدرت من لجنة الاعتراض الابتدائية فيما بعد، منها على سبيل المثال القرارات رقم ١٢ و ٤٣ و ١١٢ التي صدرت في عام ١٤٠٨ هـ.

٢- استنادًا إلى ما تم تقديمه من معلومات و توضيحات في النقطة ثانيًا أعلاه، تلاحظ اللجنة الموقرة بأنه كان هناك خلاف فني واضح في وجهات النظر بين شركة (ج) والمصلحة حول الأمور المذكورة أعلاه. وبالنظر إلى ما تقدم فإن موقف المصلحة بأنه لا يوجد خلاف حول تلك المسائل لا مبرر له على الإطلاق ولا يتعلق بحثيات هذه القضية.

٣- قضايا اعتراض صدرت بها قرارات

كذلك تود شركة (ج) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قرارات اللجنة الاستئنافية التالية:

١-٣ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٩٦٩ لعام ١٤٣١هـ

تود شركة (ج) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٩٦٩ لعام ١٤٣١هـ والذي أُلغيت فيه اللجنة الموقرة غرامات التأخير التي فرضتها المصلحة نظرًا لوجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف وبالتالي لا يجوز فرض غرامة تأخير. نورد فيما يلي الجزء ذا الصلة من القرار تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة:

"وبعد دراسة اللجنة للموضوع تبين لها أن الموضوعات محل الاستئناف تتعلق بتكاليف الأبحاث والهندسة ومصاريف خدمات المساندة الفنية والتشغيلية والديون المعدومة وفروق الاستهلاك التي لم تقبل المصلحة بها ضمن المصاريف جائزة الحسم، ومن دراسة اللجنة لهذه البنود كما هو موضح سابقًا لكل بند يتضح أن معالجة هذه البنود واعتمادها ضمن المصروفات جائزة الحسم من عدمه للأغراض الضريبية محل خلاف حقيقي في وجهات النظر وبالتالي ينبغي ألا يترتب على الضرائب الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات بها فرض غرامة تأخير،

وبناءً عليه ترى اللجنة بالأغلبية تأييد استئناف المكلف بعدم توجب غرامة التأخير على فروقات الضريبة للبنود المذكورة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٢ تسهيلًا للاطلاع.

٢-٣ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٦٣٩ لعام ١٤٢٧هـ

تود شركة (ج) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٦٣٩ لعام ١٤٢٧هـ والذي أُلغيت فيه اللجنة الاستئنافية الموقرة غرامات التأخير والإخفاء المفروضة من قبل المصلحة في موضوع كان محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف حيث أيدت اللجنة وجهة نظر المكلف في هذا الخصوص. ونورد فيما يلي مقتطفًا من الجزء ذي العلاقة من القرار المذكور تسهيلًا للاطلاع:

"يتضح من المادة الخامسة عشرة من النظام، والمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، أن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلًا للاجتهاد والاختلاف الحقيقي، وترى اللجنة بالأغلبية أن الخلاف بين المصلحة والمكلف حول فرق الضريبة الناتجة عن بنود الخلاف وغرامة الإخفاء على فرق الضريبة الناتجة عن الإيرادات غير المصرح عنها هو خلاف حقيقي، وبالتالي لا تتوجب غرامة على هذه البنود المختلف عليها".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه في الملحق ١٣.

٣-٣ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥هـ

تود شركة (ج) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى القرار الاستئنافي رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥هـ الذي حكمت فيه اللجنة الاستئنافية الموقرة بإلغاء غرامة التأخير. نورد الجزء المعني من القرار المذكور فيما يلي تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة:

“وترى اللجنة أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المغفوتة هو اختلاف حقيقي وبالتالي لا تتوجب غرامة التأخير على هذه الإيرادات. لذا لا تؤيد اللجنة بأغلبية خمسة أعضاء القرار الابتدائي في فرض غرامة تأخير على المكلف”.

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه في الملحق ١٤.

وتود الشركة إفادة اللجنة الموقرة في هذا الخصوص أن هناك خلاف فني واضح حيال موضوع المناقشة. وأن الأنظمة الضريبية والإجراءات المعمول بها لدى مصلحة الزكاة والدخل ولجان الاعتراض تشير بوضوح إلى أنه في مثل هذه الأحوال ينبغي عدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل.

٤-٣ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ

تود شركة (ج) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ بشأن غرامة التأخير:

“ونصت المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن غرامة التأخير تسري على الشركات في حالة عدم تقديم البيان المذكور في المادة الخامسة عشرة من النظام أو تأخير تقديمه عن مواعده المحدد. وتضمن المنشور الدوري الصادر عن المصلحة برقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير وغرامة التهرب، شرًا لمفهوم النصين السابقين، يشير إلى أن الغرض من تطبيق الغرامة يتحقق بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه وهو تقديم البيان والتسديد في الوقت المحدد، وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير، وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائما إلى أن يقوم الدليل على العكس، لأن النظام لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة النظام وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية.

وحيث إن البندين المذكورين أعلاه هما مما يتصور فيهما الاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة، ولعدم ثبوت سوء نية المكلف في هذا المجال، فإن اللجنة ترى بالأغلبية أنه لا مجال لفرض غرامة تأخير على الضريبة المترتبة على هذين البندين”.

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار الاستثنائي المذكور أعلاه في الملحق ١٥.

٥-٣ قرار اللجنة الاستثنائية رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤هـ

أصدرت اللجنة الاستثنائية الموقرة قرارها رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤هـ الذي أثبتت فيه نقطة مبدئية بأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا كان الالتزام الإضافي ناشئاً نتيجة خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة. وبناءً على ذلك حكمت اللجنة الموقرة بما يلي:

“يتضح من المادة الخامسة عشرة من النظام، والمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، أن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محللاً للاجتهاد والاختلاف الحقيقي، وترى اللجنة بالأغلبية أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المقبوضة مقدماً هو اختلاف حقيقي، وبالتالي لا تتوجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن الالتزامات الدائنة. لذا لا تؤيد اللجنة فرض غرامة تأخير على المكلف”.

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من قرار اللجنة الاستثنائية في الملحق ١٦.

• القراران الاستثنائيان رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ

حكمت اللجنة الاستثنائية الموقرة في قراراتها رقم ٣٠٩ و ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ بشأن غرامة التأخير على النحو التالي:

"إن المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ يقضي بعدم فرض غرامة التأخير على فروقات ضريبة تظهرها التدقيقات التي تجريها المصلحة في مسائل الاختلاف الناتج عن اجتهاد طالما قدم الإقرار في الموعد النظامي".
نرفق نسخًا من الصفحات ذات الصلة من القرارين رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ في الملحق ١٧.

ملخص:

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه تأمل شركة (ج) من اللجنة الموقرة أن تتكرم بإسقاط كامل غرامة التأخير المفروضة في الربط النهائي محل الاعتراض.

الخلاصة النهائية:

وأخيرًا، تأمل شركة (ج)، أن تتكرم اللجنة الموقرة في ضوء التوضيحات المفصلة أعلاه، بالإيعاز للمصلحة بإصدار ربط معدل للسنة ٢٠٠٤ يتم فيه:

- إلغاء ضريبة الدخل على الربح المتوقع من النشاط خارج المملكة كما هو موضح في النقطة ثانياً أعلاه.
 - إلغاء فرض غرامة التأخير على ضريبة الدخل الإضافية المفروضة على الشركة كما هو موضح في النقطة ثالثاً أعلاه.
- راجين عدم التردد في الاتصال بنا إذا ما رغبتهم في الحصول على أي معلومات أو توضيحات إضافية في هذا الخصوص".

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

- الإيرادات المتحققة خارج المملكة

أ - وجهة نظر المكلف:

" نشير إلى خطاب المصلحة رقم ٣/٢٥٠٦ بتاريخ ٣/١٩/١٤٢٧هـ (٢٠٠٦/٤/١٧) المرفق في الملحق ١ والذي تضمن ربطًا نهائيًا للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤م.

أن موكلنا غير موافق على الربط المذكور وقد كلفنا بتقديم التوضيحات التالية بالنيابة عنه لتفضلوا بدراستها:

١. الإيرادات المتحققة خارج المملكة

١-١ خلفية الموضوع

حققت (أ) عام ٢٠٠٤م بعض الإيرادات من الأعمال المنفذة خارج المملكة العربية السعودية. وبناءً على ذلك فإنه وفقًا للمبدأ الإقليمي للضريبة طالبت الشركة بحسم الأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة واحتسبت الربح المتوقع من النشاطات المنفذة داخل المملكة في الكشف ٢٠ من الإقرار النهائي (الملحق ٢).

١-١ المقتضيات النظامية

إن الإيرادات المحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة العربية السعودية يجب ألا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية وذلك وفقًا لمبدأ إقليمية الضريبة المتبع لدى مصلحة الزكاة والدخل. وينص النظام والقرارات الوزارية على أنه حتى في حالة المشاريع التي تتطلب أعمالاً داخل المملكة وخارج المملكة فإن الدخل المتوقع من الأعمال المنفذة داخل المملكة يجب أن يخضع للضريبة السعودية.

وحيث إن النظام الضريبي السعودي قائم على أساس مبدأ إقليمية الضريبة فقد طالبت (أ) بإعفاء من الضريبة السعودية للأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة، لكن المصلحة لم توافق على مطالبة الشركة وربطت الضريبة على أرباح

العام بأكملها متضمنة الربح المتوقع من الأعمال المنفذة في الخارج. وتود (أ) إفادتكم في هذا الخصوص أن وزارة المالية والاقتصاد الوطني أكدت ما يلي في خطابها رقم ٣٧٦١/٤ في ١٤٠٩/٦/١ هـ (١٩٨٩/١/٨ م) فيما يتعلق بالتصريح عن العمليات في المنطقة المحايدة بين السعودية والكويت ومدى خضوعها للضريبة:

"... أن تستمر مصلحة الزكاة والدخل في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على الأنشطة التي تمارسها (المكلف) وغيره من الشركات والأفراد بالمنطقة المحايدة المغمورة بواقع ٥٠% من قيمة الزكاة والضريبة..".

"... نرغب إليكم الاستمرار في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على كافة المكلفين العاملين بالمنطقة المغمورة المحايدة على أساس ٥٠% من قيمة الزكاة أو الضريبة المستحقة على كامل دخل النشاطات بتلك المنطقة...".

تلاحظ المصلحة من المقتطف أعلاه أنه حتى عندما يتم تنفيذ الأعمال في المنطقة المحايدة بين المملكة العربية السعودية والكويت، حيث لكل من البلدين حقوق متساوية، فإن ٥٠% من الربح لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية لأن الحق في الضريبة على هذا الربح يعود لدولة الكويت. وبناءً على ذلك يظهر من النظام الضريبي السعودي أن المكلف ملزم بدفع الضريبة / الزكاة على الأرباح المحققة داخل المملكة العربية السعودية فقط. ويستنتج من المقتطف أعلاه أنه إذا تم تنفيذ النشاط بأكمله خارج المملكة العربية السعودية فإنه لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية.

قضية صدر بها قرار حول هذا الموضوع

في قضية شركة تمارس النشاط في دولة الإمارات العربية المتحدة والمنطقة المحايدة أثير موضوع طريقة احتساب الربح المعفى من الضريبة. وفي هذه الحالة من الجدير بالملاحظة أن المصلحة نفسها قد قررت في الربط النهائي أن الربح المحقق في الخارج معفى من الضريبة السعودية. وبالتالي فإن الخلاف ينحصر في موضوع احتساب الربح المعفى من الضريبة فقط. وقد أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى القرار رقم ١٣ لعام ١٤٢٢ هـ وأكدت على مبدأ خصم الأرباح المحققة خارج المملكة وأيدت موقف الشركة المتعلق بطريقة احتساب الربح المحقق خارج المملكة على أساس نسبي.

"... بعد استعراض اللجنة وجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة فيما يتعلق بطريقة احتساب صافي نتيجة العمليات المنفذة في دولة الإمارات العربية المتحدة يتبين أن الطرفين متفقان على أن الربح المتوقع من عمليات دولة الإمارات العربية غير خاضع للضريبة ولكن خلافهما يكمن في أسلوب تحديد الأرباح..".

... لهذا فإن اللجنة ترى تأييد المكلف في تطبيق هذه المعادلة للوصول إلى نتيجة عمليات الإمارات العربية بالشكل التالي:

إيرادات الإمارات العربية المتحدة × ربح الشركة ككل

إجمالي إيرادات الشركة (المملكة والإمارات والمنطقة المحايدة)،

تلاحظ المصلحة من المقتطف أعلاه أن اللجنة الموقرة قد: (١) أكدت على مبدأ إعفاء الأرباح المحققة من الخدمات المؤداة خارج المملكة (٢) قبلت احتساب الشركة للربح المعفى من الضريبة على أساس نسبي وذلك كما يظهر من المعادلة المذكورة في المقتطف أعلاه.

قدمت المصلحة استثناءً ضد قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وأصدرت اللجنة الاستثنائية قرارها رقم ٤٠٣ لعام ١٤٢٣ هـ الذي حكمت فيه على النحو التالي:

"... وحيث إن الخلاف ينحصر في تطبيق معادلة احتساب نتيجة عمليات دولة الإمارات العربية..."

تطبيق المعادلة التي اتبعتها المصلحة والمتمثلة في إيرادات دولة الإمارات مقسومة على إجمالي إيراداتها في دولة الإمارات والمملكة مضروباً في صافي نتيجة عملياتها في دولة الإمارات والمملكة.

نرفق نسًا من الصفحات المعنية من القرارين المذكورين أعلاه في الملحق ٣.

تلاحظ المصلحة من المقتطف أعلاه أن اللجنة الاستثنائية قد أبدت موقف المصلحة فيما يتعلق بتطبيق المعادلة بيد أن كررت التأكيد على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بشأن: (١) مبدأ إعفاء الأرباح المحققة من الخدمات المؤداة خارج المملكة (٢) قبلت احتساب الربح المعفي من الضريبة على أساس نسبي.

اتخذت شركة (أ) الربح الفعلي من النشاطات خارج المملكة كأساس لاحتساب الربح المعفي من الضريبة فيما يتعلق بالأعمال المنفذة خارج المملكة. وبناءً على ذلك تأمل (أ) من المصلحة اعتماد خصم الربح المعفي من الضريبة فيما يتعلق بالأعمال المنفذة خارج المملكة.

ملخص:

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه وفي ضوء ما تم الاستشهاد به من تعليمات نظامية وقرارات لجان ابتدائية واستثنائية، تأمل شركة (أ) من المصلحة إعفاء الأرباح المحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة العربية السعودية من الضريبة ."

ب - وجهة نظر المصلحة:

" أولًا: أن إضافة الإيرادات المتحققة من النشاط الذي تم خارج المملكة العربية السعودية هو وفقًا للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على ما يلي:

((الخاصون للضريبة: يفرض هذا النظام عليه مجموع ما يحصل عليه الفرد من غير السعودي من الدخل الشخصي أو أي دخل تدره عليه استثمارات رؤوس الأموال كما يفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، كما يفرض ضريبة على الأرباح التي توزع على أفراد غير سعوديين من شركات الأموال المشكلة من سعوديين وغير سعوديين ولا يخضع للضريبة السعودي ولا الشركات السعودية التي يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من السعوديين)).

ثانيًا: أن الشركة عندما تزاول نشاطها باسمها داخل المملكة وخارجها والذي يحمل اسم (شركة (أ)) وسجل تجاري رقم.....وتاريخ ١٤/٤/١٤٢٣ هـ فهي تخضع للأنظمة واللوائح الضريبية السعودية ."

الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما اتضح أن الخلاف بين المكلف والمصلحة ينحصر في إخضاع المصلحة الإيرادات المتحققة من الأعمال المؤداة خارج المملكة العربية السعودية للضريبة، حيث يرى المكلف أن الأرباح المحققة من الأعمال المنفذة بالخارج غير خاضعة للضريبة وذلك وفقًا لمبدأ إقليمية الضريبة، بينما ترى المصلحة أن الإيرادات المتحققة في الخارج تخضع للضريبة وفقًا للمادة الأولى من النظام الضريبي وان المكلف زاول النشاط في الخارج بسجله التجاري الصادر من المملكة العربية السعودية لذا يجب إخضاعها للضريبة.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية والقوائم المالية، لاحظت اللجنة أن المكلف شركة سعودية (استثمار أجنبي) ذات مسؤولية محدودة منشأة وفقًا لنظام الشركات السعودي وقد ورد في الإيضاح رقم ١ في القوائم المالية " الشركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة العربية السعودية بالسجل التجاري رقم..... بتاريخ ١٤/٤/١٤٢٣ هـ الموافق ٢٤ يونيو ٢٠٠٢ ولديها فرع في مملكة البحرين. وتزاول الشركة تنفيذ عقود تركيب وتشغيل وصيانة أجهزة قياس الاهتزازات في المعامل الصناعية. الشركة مملوكة بنسبة ١٠٠% لشركاء أجنب،" وحيث إن مقر الشركة وإدارتها تقع في المملكة فقد قامت انطلاقًا من هذا المقر بممارسة الأعمال المرخص لها بمزاومتها في المملكة وحسب طبيعة نشاط الشركة فإن هناك أعمالًا يتم

تنفيذها داخل المملكة وهناك أعمال تتم في الخارج بحسب طبيعة الخدمة المؤداة، وبالتالي فإن تلك العقود تمثل جزءًا من الإيرادات التي تحققها الشركة من خلال مزاولتها للعمل طبقًا للسجل التجاري الذي حصلت عليه من الجهات المختصة في المملكة العربية السعودية وليس بموجب سجل أو ترخيص لمزاولة العمل صادر من الدول التي تم أداء الأعمال فيها وأن كافة المخاطبات والمراسلات بين المكلف والجهات التي تم التعاقد معها تمت بصفتها شركة سعودية. واستنادًا للمواد العاشرة، والثالثة عشرة، والسادسة عشرة من نظام ضريبة الدخل، والمنشور الدوري رقم ١٤ لسنة ١٣٧٦هـ ترى اللجنة سلامة إجراء المصلحة في إخضاع الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة في الخارج لعام ٢٠٠٤م للضريبة.

٢- الخطأ المادي

أ - وجهة نظر المكلف:

" الأخطاء المادية "

يود موكلنا إفادة المصلحة، بإخلاص وحسن نية، وبالأخطاء المادية التالية:

١-٢ الزيادة في مخصص مكافآت نهاية الخدمة ٢٣١٩٢٨ ريال سعودي

اعتبرت المصلحة بطريق السهو الزيادة في مخصص مكافآت نهاية الخدمة كنقص في المخصص ولذا اعتمدها كحسم مطالب به للعام. تأمل (أ) من المصلحة التكرم بتصحيح وإضافة المبلغ أعلاه عند إجراء الربط المعدل. نرفق نسخة من الكشف ١٢ من الإقرار النهائي تسهيلاً للاطلاع (الملحق ٤).

٢-٢ مكافآت نهاية الخدمة المدفوعة خلال السنة ١٨٩٤٧٥ ريال سعودي

اعتمدت المصلحة المبلغ أعلاه بطريق السهو باعتباره مبلغًا مطالبًا به وحسمته من ربح العام كما اعتمدت كمصروف جائز الحسم. تأمل (أ) من المصلحة الموقرة التكرم بتصحيح هذا الخطأ عند إجراء الربط المعدل. نرفق نسخة الكشف ١٢ من الإقرار النهائي تسهيلاً للاطلاع (الملحق ٤)."

ب- وجهة نظر المصلحة:

" تم خصم مخصص مكافأة نهاية الخدمة عن طريق الخطأ بدلًا من إضافته وإن المصلحة تؤيد وجهة نظر المكلف في إضافة مخصص ترك الخدمة بالصافي أي بعد حسم المدفوع من المكون خلال العام.

إن الخطأ في خصم مخصص ترك الخدمة المدفوع من الوعاء الضريبي غير مقصود لذا ترى المصلحة تأييد رأي المكلف في عدم حسم المخصص المدفوع من صافي الوعاء الضريبي منقًا للثني في حسم المستخدم منه طبقًا للقرار الوزاري رقم (٢٠٥٧) وتاريخ ١٤١٦/٩/٢هـ.

٢٥٠...	مخصص مكافأة نهاية الخدمة المكون خلال عام ٢٠٠٤م
	يخصم منه
(١٨٩٤٧٥)	مخصص ترك الخدمة المدفوع خلال عام ٢٠٠٤م
" ٢٣١٩٢٨ "	مخصص نهاية الخدمة الواجب رده لصافي ربح عام ٢٠٠٤م

الدارسة والتحليل:

حيث ثبت للجنة من خلال المذكرة المرفوعة للجنة رقم ٤/٤٩٦٠/١٦/٩/١٤٣٠ هـ قبول المصلحة بوجهة نظر المكلف عليه يعتبر الخلاف بين الطرفين منتهياً بقبول المصلحة ووجهة نظر المكلف.

٣- غرامة التأخير:

أ - وجهة نظر المكلف:

" فرضت المصلحة غرامة تأخير بواقع ٩٥٧٧٨ ريال سعودي وبنسبة ٢٥% على مبلغ الضريبة الإضافية التي فرضتها المصلحة في الربط النهائي. وتود الشركة أن تفيد أنه نظراً إلى الأسباب المذكورة أعلاه فإن هناك خلاف فني واضح بين المصلحة و (أ) حول بعض البنود.

١-٣ وفي ضوء المناقشة أعلاه تود (أ) إفادة المصلحة بما يلي:

- كانت الشركة دائماً تسدد الضرائب المستحقة عليها بإخلاص وحسن نية وفقاً للأنظمة الضريبية حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت وضمن المواعيد المحددة نظاماً.
- إن المسائل التي جرى بحثها أعلاه هي موضوع خلاف من نواح مختلفة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل ونتيجة لذلك لا يجوز إخضاعها لغرامة التأخير استناداً إلى المنشورين الدوريين رقم ٣ لسنة ١٣٧٩ هـ ورقم ٥ لسنة ١٣٩٣ هـ.
- كذلك ورد في المنشور الدوري رقم ٣ لسنة ١٣٧٩ هـ 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".
- وبالإضافة إلى ما تقدم قضت لجنة الاعتراض الابتدائية بقرارها بشأن الاعتراضين رقم ٦ ورقم ٤٨ لسنة ١٤٠١ هـ "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات التي يثور فيها الخلاف بين المصلحة والمكلف في وجهات النظر".

٢-٣ قضايا صدرت بها قرارات

- القراران رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١ هـ

حكمت اللجنة الاستئنافية الموقرة في قرارها رقم ٣٠٩ و ٣١٠ لعام ١٤٢١ هـ بشأن غرامة التأخير على النحو التالي:

"أن المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩ هـ يقضي بعدم فرض غرامة التأخير على فروقات ضريبة تظهرها التدقيقات التي تجريها المصلحة في مسائل الاختلاف الناتج عن اجتهاد طالما قدم الإقرار في الموعد النظامي".

نرفق نسخاً ذات العلاقة من القرارين الاستئنائيين المذكورين أعلاه في الملحق ٥.

القرار رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤ هـ

أصدرت اللجنة الاستئنافية الموقرة قرارها رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤ هـ الذي أثبتت فيه نقطة مبدئية بأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا كان الالتزام الإضافي ناشئاً نتيجة خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة. وبناءً على ذلك حكمت اللجنة الموقرة بما يلي:

"يتضح من المادة الخامسة عشرة من النظام، والمادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، أن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلاً للاجتهاد والاختلاف الحقيقي، وترى اللجنة بالأغلبية أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المقبوضة مقدماً هو اختلاف حقيقي، وبالتالي لا تتوجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن الالتزامات الدائنة. لذا لا تؤيد اللجنة فرض غرامة تأخير على المكلف".

نرفق نسخة من الصفحات ذات العلاقة من قرار اللجنة الاستثنائية في الملحق ٦.

القرار رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ.

تود (أ) أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة في هذا الخصوص إلى قرار اللجنة الاستثنائية الذي صدر مؤخرًا برقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ بشأن غرامة التأخير والذي ورد فيه ما يلي:

"ونصت المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن غرامة التأخير تسري على الشركات في حالة عدم تقديم البيان المذكور في المادة الخامسة عشرة من النظام أو تأخير تقديمه عن مواعده المحدد. وتضمن المنشور الدوري الصادر عن المصلحة برقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير وغرامة التهرب، شرًا لمفهوم النصين السابقين، يشير إلى أن الغرض من تطبيق الغرامة يتحقق بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه وهو تقديم البيان والتسديد في الوقت المحدد، وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير، وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائمًا إلى أن يقوم الدليل على العكس، لأن النظام لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة النظام وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية.

وحيث إن البندين المذكورين أعلاه هما مما يتصور فيهما الاختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة، ولعدم ثبوت سوء نية المكلف في هذا المجال، فإن اللجنة ترى بالأغلبية أنه لا مجال لفرض غرامة تأخير على الضريبة المترتبة على هذين البندين".

نرفق نسخة من الصفحات ذات العلاقة من القرار رقم ٤٥٢ في الملحق ٧.

ملخص:

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه تأمل الشركة أن تتكرم المصلحة بإسقاط غرامة التأخير بأكملها.

الخلاصة النهائية:

وأخيرًا تأمل الشركة أن تتكرم المصلحة، في ضوء التوضيحات المفصلة أعلاه، بإجراء ربط معدل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤م يتم فيه:

• حسم الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة من إجمالي الربح الخاضع للضريبة وفقًا للتفاصيل الواردة في النقطة ١ أعلاه.

• تصحيح الأخطاء المادية كما هو مبين في النقطة ٢ أعلاه.

• إسقاط غرامة التأخير المترتبة على البنود أعلاه حسبما تمت مناقشة في النقطة ٣ أعلاه.

أما إذا تعذر ذلك فإن الشركة تأمل التكرم بإحالة قضيتها إلى لجنة الاعتراض الابتدائية للتفضل فيها.

ويرجى الملاحظة بأنه يتم تقديم التوضيحات أعلاه ضمن المهلة النظامية وفقاً للأنظمة المنطبقة. ونرفق خطاب تفويض في هذا الخصوص في الملحق ٨.

ويسر موكلنا أن يقدم أية معلومات أو توضيحات إضافية قد ترونها ضرورية بشأن الأمور أعلاه."

ب - وجهة نظر المصلحة:

" أن الخلاف بين المكلف والمصلحة في النقاط السابقة ليس خلافاً حقيقياً، بل هو أمر مستقر جرى العمل به وأيدته قرارات اللجان الابتدائية الاستئنافية وبالتالي فإن عدم التزام المكلف بإخضاع كافة إيراداته المتحققة للضريبة عن أنشطته التي زاولها داخل المملكة وخارجها في آن واحد أو وجد فروقاً ضريبية مستحقة لم يقم المكلف بسدادها في المواعيد النظامية بالمخالفة للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي تخضع هذه الفروقات الضريبية لغرامة التأخير حسب المادة (١٥) من النظام الضريبي والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ ورقم ٥ لعام ١٣٩٣م ."

الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما اتضح إن الخلاف بين المكلف والمصلحة ينحصر في قيام المصلحة بفرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن فرض الضريبة على الإيرادات المتحققة خارج المملكة، حيث يرى المكلف أن البنود المعترض عليها هي قيد الخلاف من نواح عديدة بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، ولذلك ينبغي عدم فرض غرامة تأخير على تلك المبالغ، وذلك وفقاً للمادة ١٥ والمنشورين الدوريين رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ، ورقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ.

بينما ترى المصلحة أن الفروقات الضريبية نتجت عن عدم سداد الضريبة عن الإيرادات مقابل الأعمال المنفذة خارج المملكة حيث كان على المكلف سداد الضريبة عنها للمصلحة وهي بنود مستقرة وواضحة بالنظام وليست موضع خلاف بين المكلف والمصلحة مما يلزم معه إخضاع تلك الفروقات إلى غرامة التأخير وفقاً للمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية ومن خلال ما سبق دراسته من البنود الضريبية السابقة، اتضح للجنة أن المبالغ التي حصلت عليها الشركة مقابل الأعمال المنفذة خارج المملكة العربية السعودية هي إيرادات تخص المكلف، وأن المكلف لا يعمل في المنطقة المحايدة، وحيث إن المكلف لم يسدد الضريبة المستحقة عن هذه الإيرادات المتحققة خارج المملكة العربية السعودية للمصلحة وهو ملزم بها نظاماً، وبالتالي فإن الخلاف بين المكلف والمصلحة هو خلاف غير حقيقي وتحكمه تعليمات نظامية واضحة،

وعليه ترى اللجنة سلامة إجراء المصلحة في فرض غرامة تأخير على مبالغ الضريبة المستحقة، استناداً للمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)، على الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل لعام ٢٠٠٤م من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- تأييد المصلحة في إخضاع الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة في الخارج لعام ٢٠٠٤م للضريبة.
 - انتهاء الخلاف بين المكلف والمصلحة بقبول المصلحة وجهة نظر المكلف.
 - تأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير.
- يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب للطرفين أمام اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية بالرياض، وذلك خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلامه على أن يقوم المكلف بسداد المستحقات المتوجبة عليه طبقاً لهذا القرار.

والله الموفق،،،