

## (القرار رقم ١٢٣١ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

### في الاستئناف رقم (٩٩٩/زض) لعام ١٤٣٠هـ

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

في يوم الاثنين الموافق ١٤٣٤/١/٢٦هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ 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 (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (١٩) لعام ١٤٢٩هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام ٢٠٠٣م والربط الزكوي لعامي ٢٠٠٤م و٢٠٠٥م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٠/١١/١٣هـ 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 (١٩) لعام ١٤٢٩هـ بموجب الخطاب رقم (١/٤١٢) وتاريخ ١٤٢٩/١٢/٢٤هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٢) وتاريخ ١٤٣٠/١/٢٣هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من بنك (ب) برقم ..... وتاريخ ١٤٣٠/١/٢٤هـ بمبلغ (٢١,٠٠٠,٠٠٠) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي الصادر بشأن السنوات من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٥م، 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: تاريخ انتقال ملكية الحصص لعام ٢٠٠٣م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن تاريخ انتقال ملكية الحصص لعام ٢٠٠٣م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالباً باعتبار تاريخ التغيير في الملكية المعتمد والذي على أساسه يتم احتساب الضريبة والزكاة هو تاريخ مصادقة وتوثيق وزارة العدل على الاتفاقية التي بموجبها تم انتقال ملكية هذه الحصص للمشتري وليس تاريخ تعديل السجل التجاري على اعتبار أن الإجراءات القانونية المتبعة لتعديل السجل التجاري تعد كاشفة لما تم الاتفاق عليه بخصوص تغيير الملكية وانتقال الحصص بموجب اتفاقية المباشرة الموثقة لدى كاتب العدل، وذكر أنه وفقاً لقرار الشركاء بتاريخ ١٤٢٤/٣/١هـ الموافق (٢٠٠٣/٥/٣م) الذي تم بموجبه تعديل عقد تأسيس شركة (أ)، قامت شركة (ج) (الشريك الأجنبي المتخارج) بتحويل ملكية حصصها إلى شركة (د)، وقدم صورة من قرار الشركاء الذي تم بموجبه تعديل عقد تأسيس الشركة، وذكر أن

وزارة العدل اعتمدت ووافقت على تغيير الملكية بتاريخ ٢٩ / ٥ / ١٤٢٤ هـ (الموافق ٢٩ / ٧ / ٢٠٠٣م) حيث تم تعديل عقد تأسيس شركة (أ) طبقاً للتعديل الذي حدث في ملكية الشركة، وذكر أنه قدم للمصلحة المستندات ذات الصلة خلال الفحص الميداني والمصلحة أقرت بهذه الحقيقة في محضر أعمال الفحص الميداني، وذكر أن الشركة قامت باحتساب الضريبة لسنة ٢٠٠٣م على حصة شركة (ج) من الأرباح عن فترة (٢١٠) يوم أي من ١/١/٢٠٠٣م وحتى تاريخ اعتماد التغيير في الملكية من جانب وزارة العدل ٢٩/٧/٢٠٠٣م، وذكر أنه طبقاً لما هو متبع ومقبول من جانب وزارة التجارة والصناعة فإن تاريخ توثيق عقد التأسيس بواسطة كاتب العدل يعتبر هو التاريخ الفعلي لتغيير ملكية الشركة، وذكر أن المصلحة اعتبرت تاريخ تغيير الملكية هو تاريخ تعديل السجل التجاري الصادر في ٥/٨/١٤٢٤ هـ وتجاهلت تاريخ اعتماد وزارة العدل لهذا التعديل وبناءً عليه قامت باحتساب الضريبة على فترة (٢٧٣) يوم بدلاً من احتساب الضريبة على فترة (٢١٠) يوم، وذكر أن الحصول على السجل التجاري المعدل بعد تغيير ملكية الشركة يستوجب العديد من الخطوات اللازمة والتمثلة في (اتفاقية الشركاء المتعلقة بشراء وبيع الحصص، وقرار الشركاء المتعلق بتعديل عقد تأسيس الشركة بعد تعديل الملكية، واعتماد التغيير في الملكية بواسطة وزارة العدل، وتقديم المستندات اللازمة لإجراء التعديل في ترخيص الاستثمار والسجل التجاري)، ويرى المكلف أن التغيير في ملكية الشركة يجب الاعتداد به عند إصدار الشركاء في الشركة قراراً بتغيير الملكية والموافقة عليه، والشركة اعتبرت تاريخ اعتماد وزارة العدل لتغيير ملكية الشركة هو التاريخ المعتمد وهو الإجراء المقبول من جانب وزارة التجارة والصناعة لتعديل السجل التجاري، وذكر المكلف أنه لا يوافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى للأسباب التالية:-

أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى استندت عند إصدار قرارها على النقاط التالية:-

(أ) إن توثيق عقد انتقال حصص الشركاء لدى كاتب العدل يعد دليلاً على انتقال الملكية إلا أنه انتقال غير مكتمل نظاماً.

(ب) متطلبات المادة (٦٤) من نظام الشركات.

ويرى المكلف أن الإجراءات النظامية والقانونية المطلوبة لإثبات تغيير الملكية تستغرق وقتاً طويلاً وتتطلب إكمال عدد من الخطوات وعلى سبيل المثال الاتفاق بين البائع والمشتري، واعتماد تغيير الملكية بإصدار قرار من الشركاء يتم بموجبه تعديل عقد تأسيس الشركة ومن ثم اعتماد هذا التغيير من جانب مقام وزارة العدل. وعقب إكمال كافة هذه الإجراءات والخطوات يتعين على الشركة الحصول على سجل تجاري معدل لإثبات هذا التغيير في السجلات الحكومية، وستلاحظ اللجنة أنه طبقاً لقرار الشركاء الذي صدر بتاريخ ١/٣/١٤٢٤ هـ اعتمد الشركاء في الشركة تحويل الحصص المملوكة من قبل شركة (ج) إلى شركة (د) في نفس التاريخ وهو ١/٣/١٤٢٤ هـ، وأن وزارة العدل وهي دائرة حكومية اعتمدت التغيير في ملكية شركة (أ) بتاريخ ٢٩/٥/١٤٢٤ هـ الموافق ٢٩/٧/٢٠٠٣م أي بعد مضي شهرين تقريباً، وأن السجل التجاري المعدل صدر في ١/١٠/٢٠٠٣م أي بعد ثلاثة أشهر تقريباً، وإن الإجراءات المتبعة بواسطة وزارة التجارة والصناعة لتعديل السجل التجاري تعتبر إجراءات كاشفة لما تم من اتفاق بين الشركاء وموثق من كاتب العدل، وعليه لا يمكن الأخذ بها لتحديد تاريخ التغيير في ملكية الشركة، كما أن الإجراءات القانونية المتمثلة في تغيير الشكل النظامي للشركة لدى وزارة التجارة والصناعة يتم الشروع فيها بعد موافقة الشركاء على بيع الحصص واعتماد الاتفاق من قبل الجهات ذات الصلة. كما أن إكمال الإجراءات النظامية يستغرق وقتاً طويلاً وبالتالي فإنه ليس عدلاً أن يضار الشريك المتخارج الذي لم يعد شريكاً في الشركة منذ تاريخ اعتماد قرار الشركاء من قبل وزارة العدل، وبالإضافة إلى ذلك فإن إجراء التعديلات على السجل التجاري للشركة ليس مسؤولية الشريك المتخارج وليس من سلطته القيام بذلك، كما أن الإجراء الذي دأبت وزارة التجارة والصناعة على العمل به هو أن التغيير في الشركاء يعتبر نهائياً بعد اعتماد ذلك التغيير من قبل وزارة العدل، وبما أن شركة (ج) لم تعد شريكاً في الشركة اعتباراً من تاريخ اعتماد قرار الشركاء الذي تم بموجبه تعديل عقد تأسيس الشركة من جانب وزارة العدل، فإنها لم تحصل على أي حصة من الأرباح بعد ذلك التاريخ وهو ٢٩/٧/٢٠٠٣م، وبإمكان اللجنة التحقق من ذلك بالاطلاع على القوائم المالية المدققة لعام ٢٠٠٣م وعلى الدفاتر والسجلات المحاسبية التي قدم صورة منها للجنة، وذكر إن ربط المصلحة الذي تضمن احتساب الضريبة على الأرباح المتعلقة بالفترة بعد

٢٠٠٣/٧/٢٩م (لاحقاً للفترة التي لم يعد فيها الشريك المتخارج يحصل على أي أرباح من الشركة) وأن هذا سيؤدي إلى فرض ضريبة على حصة الأرباح الخاصة بالشركاء السعوديين الجدد المشاركين في شركة (د) وهي شركة سعودية مملوكة بالكامل لمواطنين سعوديين، كما انه يتناقض مع الأنظمة المطبقة على الشركاء السعوديين في الشركات التجارية، حيث تنص الأنظمة الزكوية والضريبية السعودية على عدم فرض ضريبة على أرباح الشركاء السعوديين (بما في ذلك المواطنين الخليجيين)، وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى استندت على المادة (٦٤) من نظام الشركات السعودي تأييداً للقرار الذي أصدرته، وأورد نص المادة (٦٤):-

"تعتبر الشركة مؤسسة تأسيساً صحيحاً من تاريخ صدور قرار الوزير بإعلان تأسيسها ولا تسمع بعد ذلك الدعوى ببطلان الشركة لأية مخالفة لأحكام هذا النظام أو لنصوص عقد الشركة أو نظامها، ويترتب على قرار إعلان تأسيس الشركة انتقال جميع التصرفات التي أجراها المؤسسون لحسابها إلى ذمتها كما يترتب عليه تحمل الشركة جميع المصاريف التي أنفقتها المؤسسون خلال فترة التأسيس، وإذا لم يتم تأسيس الشركة على النحو المبين في هذا النظام كان للمكتتبين أن يستردوا المبالغ التي دفعوها أو الحصة العينية التي قدموها وكان المؤسسون مسئولين بالتضامن عن الوفاء بهذا الالتزام وعن التعويض عند الانقضاء، وكذلك يتحمل المسئولين جميع المصاريف التي أنفقت في تأسيس الشركة ويكونون مسئولين بالتضامن في مواجهة الغير عن الأفعال والتصرفات التي صدرت منهم خلال فترة التأسيس"، وذكر أن هذه المادة تتعلق بتأسيس الشركة ولا تنطبق على تغيير ملكية الشركة وبالتالي يرى أن استناد لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى على فقرات ومواد نظام الشركات استناد ليس في محله ولا ينطبق على حالة الشركة، وذكر أن كل من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى والمصلحة اعتبرت خطأ تاريخ السجل التجاري هو تاريخ بيع الحصة من قبل شركة (ج) إلى شركة (د)، ومن ثم فرض المصلحة لضريبة إضافية وغرامة تأخير تبعا لذلك. وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة أنه بالنسبة لتاريخ انتقال ملكية الحصة فإن المصلحة ترى أن ما ورد في الصفحة رقم (٣) تحت الفقرة (٧/١/١) من مذكرة الاستئناف يعتبر دليل على صحة إجراء المصلحة بأخذ تاريخ السجل التجاري المعدل (٢٠٠٣/١٠/١م) على أنه تاريخ انتقال ملكية الحصة، وقد أوضحت الشركة الإجراءات المتبعة التي تستوجب تعديل السجل التجاري، وجميعها تأتي بعد اتفاقية الشركاء ومصادقة وزارة العدل، وهو ما يعتبر بأنه "واقع الحال لعملية تغيير الملكية"، أما ما ورد في الصفحة رقم (٤) تحت الفقرة (٢/٣/١) بدءاً من عبارة ليس عدلاً أن يضار الشريك المتخارج الذي لم يعد شريكاً في الشركة منذ اعتماد قرار الشركاء من قبل وزارة العدل... الخ، فردت المصلحة على ذلك بأن الشركة لها شخصية معنوية وليس لها علاقة بالأشخاص أو الأفراد، كما أن المصادقة على التخارج من وزارة العدل ليس دليلاً على انتقال الملكية.

#### 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 اعتبار تاريخ التخارج وانتقال ملكية حصة شركة (ج) إلى شركة (د) والذي على أساسه يتم احتساب الضريبة والزكاة على حصة الشركاء في شركة (أ) للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٣/١٢/٣١م هو تاريخ مصادقة وتوثيق وزارة العدل على تعديل عقد التأسيس الذي بموجبه تم انتقال ملكية هذه الحصة للمشتري وهي (٢٠٠٣/٧/٢٩م) وليس تاريخ تعديل السجل التجاري (٢٠٠٣/١٠/١م) وبالتالي احتساب الضريبة عن فترة (٢١٠) يوم وليس عن فترة (٢٧٣) لأن الإجراءات القانونية المتبعة لتعديل السجل التجاري تعد كاشفة لما تم الاتفاق عليه بخصوص تغيير الملكية وانتقال الحصة، في حين ترى المصلحة أن تاريخ التخارج وانتقال ملكية الحصة هو تاريخ تعديل السجل التجاري (٢٠٠٣/١٠/١م) كونه لاحقاً لاتفاقية الشركاء ومصادقة وزارة العدل على تعديل عقد التأسيس ويمثل واقع الحال لعملية تغيير الملكية بالإضافة إلى أن مصادقة وزارة العدل لا تعد دليلاً على انتقال الملكية.

ومما ذكر يتضح أن الأمر يتطلب تحديد التاريخ الذي يمكن أن يعتد به ليكون تاريخاً لانتقال ملكية الحصة وبالتالي تحديد الفترة الزمنية من العام الخاضعة للضريبة هل هي (٢١٠) يوم اعتماداً على أن تاريخ التخارج هو ٢٠٠٣/٧/٢٩م، أم (٢٧٣) يوم اعتماداً على أن تاريخ

التخارج هو ٢٠٠٣/١٠/١م أي أن الأمر يتطلب تحديد تاريخ بدء سريان اتفاقية بيع شركة (ج) حصصها في شركة (أ) إلى شركة (د)، حيث يرى المكلف أن تاريخ مصادقة وزارة العدل على ما تم الاتفاق عليه هو تاريخ انتقال ملكية الحصص وهو ٢٠٠٣/٧/٢٩م وأن التاريخ الذي اعتمده اللجنة الابتدائية ٢٠٠٣/١٠/١م وهو تاريخ تعديل السجل التجاري لا ينشئ تاريخاً جديداً لسريان بنود الاتفاقية.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية والإقرار الزكوي الضريبي لشركة (أ) للفترة المالية من ٢٠٠٣/١/١م حتى ٢٠٠٣/١٢/٣١م ، وكذلك قرار الشركاء المؤرخ في ١٤٢٤/٣/١هـ بتعديل بعض بنود عقد تأسيس شركة (أ)، يتضح أن القوائم المالية لشركة (أ) لعام ٢٠٠٣م في الإيضاح رقم (١) تفيد بأن شركة (أ) هي شركة سعودية ذات مسؤوليه محدودة تم الترخيص لها بالعمل في المملكة العربية السعودية بموجب القرار رقم ..... بتاريخ ١٤٠٨/١٠/٧هـ الموافق ١٩٨٨/٥/٢٣م وأنه بتاريخ ١٤٢٤/٥/٢٩هـ الموافق ٢٠٠٣/٧/٢٩م وافقت وزارة العدل على تعديل عقد تأسيس الشركة المتعلق بالتغيير في الملكية وحصلت الشركة على السجل التجاري المعدل بتاريخ ١٤٢٤/٨/٥هـ الموافق ٢٠٠٣/١٠/١م ونتيجة لهذه التغييرات أصبحت الشركة مملوكة بنسبة ٨٥,٧١% من قبل شركة (د) وبنسبة ١٤,٢٩% من قبل (هـ)، كما اتضح أن قرار الشركاء بتعديل بعض بنود عقد التأسيس بتاريخ ١٤٢٤/٣/١هـ الموثق من وزارة العدل بتاريخ ١٤٢٤/٥/٢٩هـ يتضمن النص على أنه (... سبق تأسيس شركة (أ) شركة ذات مسؤولية محدودة منظمة وقائمة بموجب لوائح وأنظمة المملكة العربية السعودية والمقيد عقد تأسيسها لدى كاتب عدل الرياض برقم (٩٢٦) وتاريخ ١٤٠٤/٣/١٣هـ، وحيث أن الطرف الأول الشركة (و)، والطرف الثاني شركة (ط) والطرف الرابع الشركة (ك) رغبوا في التنازل بالبيع عن حصصهم البالغ مجموعها (٢٤٠,٠٠٠) حصة إلى شركة (د) كشريك جديد في الشركة، وقد وافقت شركة (د) المتنازل لها على هذا التنازل وآلت إليها ملكية جميع الحصص المتنازل عنها بما لها من حقوق وما عليها من التزامات وقد استوفى جميع الأطراف حقوقهم قبل بعضهم البعض، ويعتبر توقيعهم على هذا القرار بمثابة مخالصة تامة ونهائية فيما بينهم، وقرر الشركاء تعديل عقد تأسيس الشركة وملاحظه ليصبح الشركاء المالكون للشركة هم: شركة (د) سجل تجاري رقم ..... صادر من الرياض بتاريخ ١٤١٩/١٠/١٩هـ، و(هـ)، برأس مال قدره (٢٨,٠٠٠,٠٠٠) ريالاً، موزع بين الشركاء كما يلي:

الشريك	عدد الحصص	قيمة الحصص بالريالاً	المجموع بالرياض	النسبة المئوية التقريبية	المئوية
شركة (ج)	٢٤٠,٠٠٠	١٠٠	٢٤,٠٠٠,٠٠٠	%٨٦	
(هـ)	٤٠,٠٠٠	١٠٠	٤,٠٠٠,٠٠٠	%١٤	
المجموع	٢٨٠,٠٠٠	١٠٠	٢٨,٠٠٠,٠٠٠	%١٠٠	

وترى اللجنة أن احتساب الوعاء الزكوي والضريبي اعتمد فيه على القوائم المالية للمكلف وأن قياس عناصر تلك القوائم محاسبياً مرتبط بأحداث مالية عاكسة لجوهر الحدث وليس شكله تطبيقاً لقاعدة (الجوهر وليس الشكل) وحيث أن العقود ومنها عقد البيع لا تعد نافذة في مواجهة الغير إلا بإثباتها بالكتابة أمام كاتب عدل بحسب ما تقضي به المادة (العاشرة) من نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦) وتاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـ وما طرأ عليه من تعديلات، حيث قضت بوجوب إثبات عقد البيع وما يطرأ عليه من تعديل بالكتابة أمام كاتب عدل وإلا كان العقد أو التعديل غير نافذ في مواجهة الغير، وفي هذه الحالة وحيث أن الأمر يتعلق بتقديم الإقرار الزكوي الضريبي وسداد الزكاة والضريبة المستحقة بموجبه وإبلاغ المصلحة بعملية البيع وتغيير ملكية الحصص للشركاء فإن اللجنة ترى أن التاريخ المعتمد به للبيع هو تاريخ إثباته لدى كتابة العدل ما لم تتضمن اتفاقية البيع نصاً يحدد تاريخ بدء نفاذها، ذلك أنه لا يمكن أن يقوم المكلف بإعداد وتقديم إقراره الزكوي الضريبي وسداد المستحق بموجبه وإخطار المصلحة وتبليغها ببيع لم يُثبت بعد في مواجهة الغير وهذا هو مضمون الحدث المالي الذي

عكس في القوائم المالية للمكلف، كما أن تأجيل الأخذ بأثر التعديل في حصص الملكية على القوائم المالية وبالتالي على الوعاء الزكوي والضريبي وربطه بتعديل السجل التجاري أو الترخيص إجراء يجانبه الصواب لأن تعديل السجل التجاري يعد إجراء شكلياً لا علاقة له بالحدث المالي، كما أن مضمون تعديل عقد التأسيس يقضى بعدم أحقية البائع في الحصول على أي حصة من الأرباح بعد تاريخ تعديل عقد التأسيس.

ومما سبق وحيث أن القوائم المالية المعتمد عليها في إعداد الإقرار الزكوي والضريبي للمكلف للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٣/١٢/٣١م عكست الحدث المالي من حيث جوهر عملية انتقال الملكية بين الشركاء اعتباراً من ٢٠٠٣/٧/٢٩م وأن بدء تحقق الدخل للمشتري تم اعتباراً من ذلك التاريخ. وحيث أن الأمر يتعلق بالمدة الزمنية التي على أساسها يتم احتساب الزكاة أو الضريبة فإن التاريخ المعتمد به للبيع وانتقال ملكية الحصص هو تاريخ توثيق تعديل عقد التأسيس أمام كاتب العدل وهو في هذه الحالة ٢٠٠٣/٧/٢٩م وبالتالي احتساب الضريبة لسنة ٢٠٠٣م على حصة شركة (ب) من الأرباح عن فترة (٢١٠) يوم أي من ٢٠٠٣/١/١م وحتى ٢٠٠٣/٧/٢٩م .

وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتبار تاريخ بدء سريان عملية البيع وانتقال ملكية الحصص من تاريخ توثيق تعديل عقد التأسيس أمام كاتب العدل بتاريخ ٢٠٠٣/٧/٢٩م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### البند الثاني: إخضاع الأرباح المحققة من مشروع (ط) للضريبة لعام ٢٠٠٣م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/٤) بتأييد وجهة نظر المصلحة في بند أرباح مشروع (ط).

استأنف المكلف هذا البند من القرار مطالباً بعدم إخضاع الأرباح المحققة من مشروع (ط) للضريبة على اعتبار أن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ك) وتقوم بتنفيذ العقود بموجب برنامج (ط) وبالتالي وطبقاً لخطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم ٣/٤/١٢/٣٠٩٥-٣ وتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ الموافق ١٩٨٦/٢/١٦م فإن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة بموجب برنامج (ط)، وذكر المكلف أن القوائم المالية لسنة ٢٠٠٣م والسنوات اللاحقة بأن الشركة مملوكة بواقع ٨٥٪ من قبل شركة (د)، كما أن ملكية شركة (د) خلال سنة ٢٠٠٥م كانت على النحو التالي:-

- شركة (ش).

- شركة (م).

وبالتالي فإن الشركة أصبحت في سنة ٢٠٠٥م شركة تابعة لشركة (ك)، وذكر أنه طبقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج (ط)، وأن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع مجموعة (ك) لإكمال بعض الأعمال بموجب برنامج (ط)، وأن نطاق الأعمال في برنامج (ط) كبير ومتعدد، لذلك كان لازماً على مجموعة (ك) تنفيذ هذه الأعمال من خلال الشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن، وأنه طبقاً للخطاب رقم (٣/٤/١٢/٣٠٩٥) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ الصادر من صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام واستناداً على الأمر السامي رقم (٧٥١٨/س) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٧هـ فإن العقود المنفذة بموجب برنامج (ط) معفاة من كافة الضرائب في المملكة العربية السعودية، وأن شركة (أ) كونها شركة تابعة لمجموعة (ك)، حققت كذلك أرباحاً عند تنفيذ العقود المبرمة بموجب برنامج (ط)، وأنه طبقاً للتوجيهات الواضحة الصادرة بموجب الخطاب رقم (٣/٤/١٢/٣٠٩٥) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ فإن كافة الأرباح المتحققة من قبل الشركات التابعة لمجموعة (ك) لا تخضع للضريبة، وبناءً عليه قامت الشركة باستبعاد أرباحها من العقود المنفذة بموجب برنامج (ط)

وسددت الضريبة عن الأرباح المتحققة من العقود الأخرى الخاضعة للضريبة، وذكر أنه خلال الفحص الميداني الذي أجرته المصلحة لشركة (أ) المحدودة، قدمت الشركة صورة من العقد المبرم بين (ك) وشركة (أ) والذي يؤكد بوضوح أن العقد يتم تنفيذه بموجب برنامج (ط)، كما قدمت شركة (أ) خطاباً من شركة (د) (شركة مملوكة ١٠٠% لمجموعة (ك) باعتبارها المقاول الرئيسي بموجب برنامج (ط) ) والذي يفيد بأن شركة (أ) تقوم بتنفيذ عقود بموجب برنامج (ط) وأن الأرباح المتحققة من تلك العقود معفاة من الضريبة، وذكر أن المصلحة لم تعامل الأرباح المتحققة بموجب برنامج (ط) كأرباح معفاة من الضريبة متجاهلة الاستثناء الممنوح بموجب المرسوم الملكي الذي تم تأكيده بموجب الخطاب رقم (٣/٥٩٥/١٢/٣/٤) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ الصادر من صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام والخطاب رقم (٥٤٣/١٢/٣/٤) بتاريخ ١٤٠٧/٩/٢١ هـ (الموافق ١٩ مايو ١٩٨٧م) الصادر من ..... إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل، وأضاف أن الشركة لا توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى لأن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ك) وتقوم بتنفيذ العقود بموجب برنامج (ط)، وبالتالي فإنه طبقاً لخطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (٣-٥٩٥/١٢/٣/٤) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ (الموافق ١٦/٢/١٩٨٦م) فإن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة بموجب برنامج (ط)

وتأييدا لهذه الحجة والأساس الذي استندت عليه الشركة قدم المكلف صورة من الخطابات التالية:-

(أ) خطاب صاحب السمو النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (٣-٥٩٥/١٢/٣/٤) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ (الموافق ١٦/٢/١٩٨٦م) الذي أكد بأن شركة (ك) والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات البرنامج لا تخضع لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة ضمن إطار عمل البرنامج حيث نص على الآتي:-

"علما بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، وبالتالي وطبقاً للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج إلى أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن شركة (ك)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

(ب) الخطاب رقم (٥٤٣/١٢/٣/٤) بتاريخ ١٤٠٧/٩/٢١ هـ الموافق (١٩/٥/١٩٨٧م) الموجه من ..... إلى مدير عام مصلحة الزكاة والدخل والذي أكد إعفاء دخل الشركة (ط) والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات المشروع من الضرائب وذلك بموجب خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (٣-٥٩٥/١٢/٣/٤) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ، وينص الخطاب رقم (٥٤٣/١٢/٣/٤) لعام ١٤٠٧ هـ على الآتي:-

١- ليس هناك عقد مباشر من خلال مشروع (ط) بين حكومة المملكة العربية السعودية والشركة (ط) وإنما هناك مذكرة تفاهم مبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات المشروع تنص على أن تقوم الحكومة البريطانية بالتعاقد مع الشركة (ط)، ومذكرة التفاهم المذكورة بما فيها من معلومات.

٢- أما موضوع الربط الضريبي للشركة فإن حكومة المملكة العربية السعودية لم تشمل ضمن تكاليف مذكرة التفاهم أي ضرائب على دخل الشركة (ط) والشركات المنبثقة منها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات المشروع حيث أعفيت هذه الشركات من هذا النوع من الضرائب وذلك بموجب خطاب سمو النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (٣-٥٩٥/١٢/٣/٤) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ والمبني على الموافقة السامية رقم (٧٥١٨/س) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٧ هـ الغاضية بمعاملتهم نفس المعاملة التي تعامل بها الحكومة الأمريكية والشركات المرتبطة بها لصالح وزارة.....

وذكر المكلف أن اللجنة من الخطابات أعلاه ستلاحظ أن الإعفاء الضريبي منح إلى برنامج (ط) ويشمل مجموعة (ك) والشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن الذي يقومون بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ط)، وأن هذا الاستثناء ليس قاصراً على شركة محددة كما هو واضح من خلال خطاب صاحب السمو الملكي نائب رئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والمفتش العام، وبناء عليه فإن أي شركة تابعة لمجموعة (ك) أو مقاوليها من الباطن الذين يقومون بتنفيذ أعمال ضمن إطار عمل برنامج (ط) يعدون خاضعين لهذا الاستثناء، علاوة على ذلك، فإن الأوامر السامية التي تصدر تركز على العموم والإيجاز وتغطي الموضوع الرئيسي ولا يرد فيها أسماء المنشآت والشركات التي تقوم بتنفيذ أي برنامج عمل يمكن أن يمتد لسنوات ويتخطى إمكانية شركة واحدة للتنفيذ، وبناء عليه وبموجب الاستثناء المذكور وبما أن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ك) فإنها معفاة من الضرائب على الأرباح المتحققة بموجب برنامج (ط).

وذكر أن الشركة شرحت لفريق الفحص الميداني محتوى الخطابات المذكورة أعلاه، وقدمت إلى لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى صورة منها، وبما أن الأرباح محل الاستثناء قد تم إعفاؤها من الضريبة بموجب أمر سامي طبقاً للخطابات أعلاه، فإن المصلحة ليس لديها حجة أو مبرر لإلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح بموجب الأمر السامي، كما أن المصلحة ليست هي الجهة المخولة نظاماً لإلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح للجهات المنفذة للعقود بموجب برنامج (ط).....تحت أي ذريعة كانت، وإذا رأت اللجنة أو المصلحة ضرورة تقديم المزيد من المعلومات بشأن الإعفاء الضريبي الخاص ببرنامج (ط)، فإنه بالإمكان مخاطبة الجهات الحكومية ذات الاختصاص وهي.....التي منحت الإعفاء الضريبي للجهات المنفذة لبرنامج (ط).

وبناء عليه يرى المكلف أن فرض ضريبة وغرامة تأخير على الأرباح المحققة من العقود المنفذة بموجب برنامج (ط) ليس له ما يبرره.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأن استئناف المكلف ينصب في طلبه عدم فرض ضريبة على الأرباح المعفاة لمشاريع (ط) لأن برنامج (ط) معفي من الضريبة، كما تضمنت الرد على ما جاء في مذكرة الاستئناف وأحالت إلى وجهة نظرها وإلى الحثيات الواردة في القرار الابتدائي حيث نصت وجهة نظر المصلحة على (كما جاء في محضر الفحص الميداني فقد تم الطلب من المسؤولين بالشركة تزويدنا بأي مستند نظامي يتضمن إعفاء مشروع (ط) من الضريبة، فقدم الحاضر صورة الخطاب الموجه من شركة (د) (المملوكة من شركاء أجنب للشركة البريطانية للفضاء) المؤرخ في ٢٠٠٧/٧/٨م المتضمن إيضاح إعفاء أرباح مشروع (ط) من ضريبة الدخل السعودية لدى شركة (أ) فقط، ولم يتم تقديم أي مستند بعد ذلك، وحيث أن شركة (د) لا تملك الحق في الإعفاء من الضريبة وأن ما استندت إليه الشركة من الإعفاء هو خاص بإعفاء أرباح مشروع (ط) من ضريبة الدخل السعودية لدى شركة (أ) فقط ولا يمكن أن يستند به أو ينسحب على غيره حيث لا إعفاء إلا بنص، كما أنه قد صدرت قرارات اللجنة الاستئنافية ومنها القرار رقم (٢٤٥) وتاريخ ١٤٢١هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (١٨٠٢/٢/١) وتاريخ ١٤٢١/٢/١٢هـ والقرار رقم (٤٤١) لعام ١٤٢٤هـ والمصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (١٤٤٧/١) وتاريخ ١٤٢٢/١/٢٩هـ متضمناً أن الأصل في النظام الخضوع للضريبة والاستثناء هو الإعفاء وأن الإعفاء يتطلب نص صريح، وعليه ترى المصلحة خضوع أرباح مشروع (ط) للضريبة وتمسك بجهة إجراءها، كما نصت حثيات القرار الابتدائي على (وبعد دراسة ما قدمه المكلف من مستندات بخطابه رقم (٢٠٠٨/٣٨٨٩) في ١٤٢٩/٦/١٤هـ المتمثلة في خطاب.....رقم (٥٤٣/١٢/٣/٤) وتاريخ ١٤٠٧/٩/٢١هـ وخطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لمجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (٤/٣/١٢/٥٩٥/٣) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ وحيث أن هذه المستندات لم يتضمن أي منها نصاً بإعفاء الشركة المذكورة من ضريبة الدخل وفي ظل غياب النص الصريح بإعفاؤها ترى اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة في هذا البند) كما ترى المصلحة أن النظام الضريبي القديم أو النظام الضريبي الجديد لم يستثنى أحد من ضريبة الدخل أو من ضريبة الاستقطاع.

## 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 إخضاع إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ط) للدفاع للضريبة لعام ٢٠٠٣م بحجة أن إيرادات تلك العقود معفاة بموجب خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء وزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (٣-٥٩٥/١٢/٣/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ وخطاب القوات الجوية الملكية رقم (٥٤٣/١٢/٣/٤) وتاريخ ١٤٠٧/٩/٢١هـ، في حين تتمسك المصلحة بخضوع أرباح شركة (أ) المحققة من مشروع (ط) - التي يرى المكلف أنها معفاة - للضريبة لعدم وجود ما يبرر ذلك بالإضافة إلى أن المكلف لم يقدم المراسيم والأوامر التي تنص على أن أرباح هذه العقود معفاة من الضريبة، وأن ما استند إليه المكلف من خطابات لا تعطيه الحق في الإعفاء الضريبي.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الموضوع يتعلق بإيرادات العقود التي لم يصرح عنها المكلف في قوائمه المالية ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة لعام ٢٠٠٣م على اعتبار أنها معفاة من الضريبة، وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية لعام ٢٠٠٣م وإلى الربوط الزكوية الضريبية التي أجرتها المصلحة على شركة (أ)، تبين أن المكلف لم يصرح عن إيراداته من هذه العقود في قوائمه المالية المقدمة للمصلحة لسنة ٢٠٠٣م بحجة أنه مُعفى من الضريبة بموجب الأوامر السامية دون أن يقدم الأوامر التي تمنحه هذا الحق، وبرجوع اللجنة إلى المستندات التي اعتمد عليها المكلف بخصوص تقدير أوقيته في الإعفاء الضريبي وتحديداً خطاب وزارة.....رقم ٣/٥٩٥/١٢/٣/٤ وتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ وخطاب رقم ٤٥٣/١٢/٣/٢ وتاريخ ١٤٠٧/٩/٢١هـ، وبرجوع اللجنة إلى الموافقة السامية رقم س/٧٥١٨ وتاريخ ١٤٠٦/٦/٧هـ المتعلقة بالتعامل مع الحكومة البريطانية وجدت أنها تنص على (أن تكون معاملتهم في هذا الخصوص مثلما عومل به الأمريكيان..). كما قامت اللجنة بالرجوع إلى الأمر السامي رقم (٢١٥١) وتاريخ ١٤٠٢/٩/١٢هـ الذي أعفيت بموجبه الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن وتبين أنه ينص في الفقرة (٣) منه على "إعفاء الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية" ويتضح من نصوص هذين الأمرين الساميين أن الإعفاء من الضريبة مقصورٌ على الحكومة سواءً الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط، وحيث أن شركة (أ) ذكرت بخطابها رقم (٩/٣٠٨٠) وتاريخ ١٤٣٠/١/٢٣هـ الموجه لهذه اللجنة بأن مذكرة التفاهم الموقعة بين الحكومة السعودية وحكومة المملكة المتحدة نصت على أنه يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج (ط) كما أنها نصت على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع (ك) لإكمال بعض الأعمال بموجب برنامج (ط) ونظراً لكون نطاق الأعمال في برنامج (ط) كبير ومتعدد كان لازماً على مجموعة (ك) تنفيذ هذه الأعمال من خلال الشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن وأن شركة (أ) يشملها الإعفاء الضريبي الممنوح لبرنامج (ط)

باعتبارها شركة تابعة لمجموعة (ك) كما أن شركة (د) مملوكة بنسبة ١٠٠% لمجموعة (ك) ومجموعة (ك) هي المقاول الرئيس بموجب برنامج (ط) وأن الإعفاء الضريبي منح إلى برنامج (ط) ويشمل مجموعة (ك) والشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن الذي يقومون بتنفيذ أعمال بموجب برنامج (ط) وأن شركة (أ) شركة تابعة لمجموعة (ك) وأنها معفاة من الضرائب على الأرباح المحققة بموجب برنامج (ط)، وحيث لم يثبت أن شركة (أ) مقاول من الباطن للحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات حكومة المملكة العربية السعودية المتعلقة بمشروع (ط)..... وحيث أن المستندات والخطابات التي استند لها المكلف في تقدير أوقيته في الإعفاء الضريبي ومنها، خطاب وزارة.....رقم ٣-٥٩٢/١٢/٣/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٨/٨هـ وخطاب.....رقم ٤٥٣/١٢/٣/٢) وتاريخ ١٤٠٧/٩/٢١هـ لا تعطيه الحق في ذلك الإعفاء حيث أن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية وبالتالي 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 أن الأمرين الساميين المشار إليهما آنفاً نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو للحكومة ومقاوليها من الباطن، وحيث أن شركة (أ) لم تكن متعاقدة مباشرة مع الحكومة البريطانية بل هي مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن (مجموعة

(ك)) للمقاول الرئيس (الحكومة البريطانية) لذا فإن إيراداتها لا يشملها الإعفاء من الضريبة بموجب الموافقة السامية رقم (س/٧٥١٨) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٧ هـ مما يتعين معه خضوع كافة إيراداتها عن أعمالها في المملكة للضريبة، ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم (م/٢٤٤٤) بتاريخ ١٤٣١/٣/١٣ هـ الصادر بالموافقة على تحديد مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات الذي نص على:

"أولاً: في شأن تحديد مفهوم المقاولين:

- ١ - المقاول الرئيس: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع الجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد.
- ٢ - مقاول الباطن: الشخص ذو الصفة 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.
- ٣ - المقاول المتعاقد مع مقاول الباطن للمقاول الرئيس: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مع مقاول الباطن لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

ثانياً: 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 وفقاً لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولاً).

ثالثاً: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولاً رئيساً:

أن الحكومة الأجنبية تعد هي المقاول الرئيس متى أبرمت عقداً 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 مقاولاً من الباطن للحكومة الأجنبية".

وبناءً على ما تقدم فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ط) للدفاع من الضريبة، وتأييد المصلحة في ربطها على المكلف بإخضاع إيرادات وأرباح المكلف من مشروع (ط) للضريبة لعام ٢٠٠٣م.

#### البند الثالث: مصاريف التسويق للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٥م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/٥) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصاريف التسويق للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٥م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن طبيعة أعمال الشركة تحتاج إلى خدمات متخصصة للحصول على عقود تؤمن لها فرص العمل في السوق السعودي ولذلك تعاقدت مع مؤسسة (ن) لتقديم هذه الخدمات المتخصصة ونتيجة لذلك تكبدت مصاريف تسويق وقد قدمت الشركة لفريق الفحص الميداني المكلف من قبل المصلحة كافة المستندات المؤيدة لها وأنه طبقاً للمادة (١٤) من نظام الضريبة القديم وكذلك المادة (١٢) من نظام الضريبة الجديد فإن هذه التكاليف تعد من المصاريف جائزة الحسم، وبخصوص ما ذكرته المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية من أنها مدفوعة لأحد الشركاء في الشركة وبالتالي تعتبرها توزيعاً للربح فبرى المكلف أن النظام الضريبي السابق أو النظام الضريبي الجديد لا يمنع أي منهما خصم مثل هذه التكاليف مادام أنها مدفوعة مقابل خدمة ومؤيدة بالمستندات حتى وأن دفعت لأحد الشركاء بصفته المستقلة، وذكر أن الشركة تقوم بمزاولة أعمال تصميم وتصنيع وإصلاح وصيانة قطع الغيار ومكونات ومستلزمات الأنظمة والمعدات المتعلقة بصناعات ..... في المملكة العربية السعودية، والشركة بطبيعة الحال تحتاج إلى خدمات متخصصة للحصول على عقود تؤمن لها فرص العمل في السوق السعودي وبناءً على ذلك قامت الشركة بالتعاقد مع مؤسسة (ن) لتقديم هذه

الخدمات المتخصصة وهي تقديم المشورة والتعقيب بما يمكن الطرف الأول من متابعة سير العمل بالعقود المبرمة حالياً مع العملاء والوفاء بالتزاماته تجاهها ومن ثم الحصول على كافة حقوقه التي تم الوفاء بجميع الالتزامات والشروط التعاقدية نحوها .

تقديم المشورة التي تمكن الطرف الأول من زيادة المبيعات وعدد العملاء ويشمل ذلك (تقديم الاستشارات التعاقدية والإدارية فيما يخص مواد الإصلاح والفرص المتاحة في هذا المجال وتقديم المشورة في البحث عن فرص عمل وتسويق جديدة وتقديم المشورة ومساعدة الطرف الأول في الحصول على أسماء وعناوين العملاء الذي لديهم احتياج لخدمات الطرف الأول وتقديم المشورة بغرض الحصول على العروض الفنية لقطع الغيار وتقديم المشورة بغرض حصول الطرف الأول على موافقة العملاء على القطع التأهيلية.

وأنه طبقاً لهذه الاتفاقية تكبدت شركة (أ) مصاريف تسويق، وقدمت الشركة خلال الفحص الميداني كافة المستندات ذات الصلة والمتمثلة في الفواتير والاتفاقية والدفاتر والسجلات المؤيدة لمطلبها بوجود خصم هذه المصاريف، إلا أن المصلحة استبعدت المصاريف المذكورة بحجة أن هذه المصاريف تعتبر توزيعاً للربح نسبة لأنها مدفوعة لشريك في الشركة، وأن السجل التجاري لمؤسسة (ن) تم إلغاؤه في ١٤٢٥/٥/٢٦ هـ (الموافق ٢٠٠٤/٧/١٣م)، وذكر أن الشركة لا توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى للأسباب التالية:-

أنه طبقاً للمادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل المطبق على السنوات ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م، يحق للمكلف خصم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة حيث نصت المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل على الآتي:-

"كل ما تطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغاً معقولاً لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية".

وذكر أن كل من المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى اعتبرت مصاريف التسويق المدفوعة للشريك غير واجبة الحسم باعتبارها توزيعاً للربح وذلك لأنها دفعت إلى مؤسسة (ن) والتي يملكها أحد الشركاء في شركة (د) (الشركة القابضة لشركة (أ) المحدودة)، كما أن المصلحة ذكرت بأنه يجب على الشريك تقديم هذه الخدمات دون مقابل وفي هذا الخصوص أفاد المكلف بالآتي:-

(أ) أن مواد نظام ضريبة الدخل القديم أو الجديد لا تمنع المكلف من خصم المصاريف الواجبة الحسم بحجة أنها دفعت إلى شريك في الشركة، مسترشداً بأحد القرارات الصادرة في حالة أحد المكلفين، حيث أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية قرارها رقم (٢/١٣) بتاريخ ١٤١٦/١/٢١ هـ (الموافق ١٩٩٥/٦/١٩م) في بند مماثل لهذا البند وهو استبعاد مبلغ خدمات الإسناد المحلية المدفوع إلى شركة مالكة شريك في الشركة المستفيدة من الخدمة، وقد أوردت اللجنة عند إصدار قرارها الآتي:-

"بما أنه ليس هناك ما يمنع إبرام عقد مع أحد الشركاء لتقديم بعض الخدمات، باعتباره طرف مستقل عن الشركة التي يملك فيها حصص وذلك وفقاً للفقرة (١) من التعميم رقم (٢) لسنة ١٤٠٠ هـ حيث ينص التعميم على أن الشركة ذات المسؤولية المحدودة التي تقوم بتنفيذ أعمال خاضعة للضريبة في المملكة تعتبر وحدة واحدة لمنشأة نظامية مستقلة عن الشركاء".

كما أفاد المكلف بأن مؤسسة (ن) استمرت في تقديم الخدمات إلى شركة (أ) حتى بعد امتلاكها من قبل مجموعة (ك) في سنة ٢٠٠٥م والتي لم تعد مملوكة من قبل نفس الشركاء كما كان الحال عليه في السنوات ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م.

وعلى الرغم من أن إجراء المصلحة ليس له ما يسنده سواء من خلال الأنظمة أو القرارات الصادرة من اللجان الابتدائية والاستئنافية، وإذا كانت وجهة نظر المصلحة صحيحة فإن استبعاد مصاريف التسويق المدفوعة إلى مؤسسة (ن) في سنة

٢٠٠٥م (وذلك لأنه تم تغيير ملكية شركة (أ) من شركة سعودية إلى شركة أجنبية في سنة ٢٠٠٥م) سيؤدي إلى حرمان مجموعة (ك)، وهي الشريك في شركة (د) (الشركة القابضة لشركة (أ)) من حسم المصاريف المرتبطة بالنشاط، دون الحصول على أي مقابل مادي من ذلك لصالح مجموعة (ك)، وبناءً عليه فإن إجراء المصلحة سينتج عنه عقوبة مضاعفة على (ك) الشريك في شركة (د) أي عدم الحصول على مزايا مادية وفرض ضريبة وغرامة تأخير إضافيتين نتيجة لهذا الاستبعاد.

ب) أن الشريك في الشركة ذات المسؤولية المحدودة يعتبر جهة مستقلة عن المنشأة النظامية ولا يتعين عليه بموجب النظام تقديم أي خدمات متخصصة دون الحصول على مقابل من الشركة، وعليه فإن احتياج المصلحة بأن الشركاء يجب عليهم تقديم الخدمات أعلاه دون مقابل لا يمت بصلة إلى موضوع الاعتراض.

ج) وبالنسبة لما ذكرته المصلحة من أن المصاريف المدفوعة إلى مؤسسة (ن) تعتبر مصاريف إدارية في طبيعتها، فيرى المكلف أنه بافتراض أن المصاريف التي دفعت مقابل خدمات إدارية فإن مواد نظام ضريبة الدخل الجديد والقديم لا ينصان على استبعاد مثل هذه المصاريف وبناءً عليه فإن ما تستند عليه المصلحة في هذا الجانب ليس له ما يبرره للقيام بخضم واستبعاد مصاريف التسويق.

وذكر أن الخدمات المذكورة تحتاج لها الشركة لتطوير نشاطها وعملياتها، وحيث أن معظم الشركات لا تعتمد على مصدر واحد في الإيرادات ..... وبالتالي فإنها تعمل جاهدة وتسعى للحصول على فرص عمل جديدة وذلك لضمان استمرار الشركة، كما أن الشركة ليس لديها فريق تسويق للقيام بهذه الأعباء لذلك لم يكن هناك وسيلة لتفادي تكبد المصاريف المذكورة، ويعتقد المكلف أنه كان لزاماً عليه الحصول على الخدمات المقدمة من مؤسسة (ن) حتى يتسنى له تحقيق الهدف التجاري الذي يعمل من أجله، وقد تكبدت الشركة مصاريف التسويق للحصول على مشاريع جديدة وليس بالضرورة أن تنعكس نتائج ما تم إنفاقه من مصاريف تسويق في نفس السنة أو افتراض وجود إيرادات خاضعة للضريبة في السنة التي فيها تم تكبد هذه المصاريف وذكر أن مصاريف التسويق أعلاه تمثل مصاريف لازمة وواجبة للنشاط وذلك لأن الشركة شهدت خلال السنوات من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٥م نمواً كبيراً في جانب الإيرادات والذي تبعه زيادة في الربح طبقاً للتفصيل المبين أدناه:-

السنة	الإيرادات بالريالاً	الربح بالريالاً
٢٠٠٣م	٧١,٤٤٢,٤٨٦	٩,٢٦١,١٦٣
٢٠٠٤م	٢٥٥,١٠٤,٧٧٧	١٦,٨١٣,٤٦٨
٢٠٠٥م	٣١١,٧٧٣,٠١٧	٢٧,٥٣٧,١٢٨

وقد كان لزاماً على شركة (أ) تكبد هذه المصاريف للمنافسة في السوق والتعرف على فرص العمل الجديدة والحصول على مشاريع من أي طرف كان بما في ذلك ..... وفي حالة عدم قيام الشركة بإنفاق هذه المصاريف فإن ما حصلت عليه من أعمال من ..... كان من الممكن أن يكون من نصيب شركة أخرى في السوق وبالتالي تخفيض مبيعات الشركة وتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة تلقائياً وفي نهاية المطاف انخفاض قيمة المبلغ الذي سيتم دفعه لمصلحة الزكاة والدخل، لذلك فإن ما أوردته المصلحة بأن نشاط شركة (أ) مقصور فقط على العقود المبرمة مع ..... ولا يتطلب تكبد المصاريف المذكورة ليس صحيحاً وتنقصه الدقة.

وبخصوص ما جاء في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى من تأييد المصلحة بشأن عدم خصم مصاريف التسويق بحجة أن مؤسسة (ن) ألغت سجلها التجاري ولم تقم بالتصريح عن المبالغ المحققة في الإقرار الخاص بها، وفي هذا الخصوص ذكر أن شركة (أ) عبارة عن شركة ذات مسؤولية محدودة، وطبقاً لنظام الشركات السعودي، فإن الشركة ذات

المسئولية المحدودة لها شخصية مستقلة تختلف عن الشركاء فيها، وتبعا لذلك فإن الشركة ليست مسؤولة عن تصرفات الشركاء فيها وبالمثل فإن الشركاء ليسوا مسؤولين عن تصرفات الشركة (إلا في حدود رأس المال والضمان المقدم)، بناءً عليه، فإن الشركة لا تقع عليها المسئولية في حالة إلغاء السجل التجاري لأي من الشركات مقدمة الخدمة أو عدم التصريح عن الإيرادات المتحققة من قبلهم (حتى وإن كانت شركة أو مؤسسة أخرى مملوكة لأحد الشركاء)، ووفقاً لما أقرت به المصلحة في محضر الفحص الميداني، فإن مؤسسة (ن) لديها سجل تجاري في المملكة العربية السعودية ولها ملف لدى المصلحة، وبالتالي فإن الشركة ليست مسؤولة عن الالتزامات الضريبية/الزكوية لمؤسسة (ن) وعلى المصلحة اتخاذ كافة الإجراءات لاسترداد الالتزامات الضريبية والزكوية من مؤسسة (ن) أو المالك مباشرة بدون إقحام الشركة في الأمر، وذكر أن الشركات التجارية تتعامل بصورة عامة مع عدة موردين للبضائع والخدمات، لذلك فإنه ليس عملياً للشركة أن تتابع الأمور النظامية لهذا العدد الكبير من الموردين سنوياً (على سبيل المثال صلاحية السجل التجاري) والتأكد عما إذا كانوا قد قاموا بسداد الالتزامات الضريبية والزكوية خاصة في الحالات التي يكون فيها هؤلاء الموردون مسجلين لدى وزارة الصناعة والتجارة والمصلحة وعلى ضوء الإيضاحات أعلاه أوجز المكلف الأمر في النقاط التالية:-

إن دفع المصاريف لأحد الشركاء لا يعتبر مصاريف غير واجبة الحسم طبقاً للأنظمة الضريبية، كما إن مصاريف التسويق التي تكبدها الشركة لازمة وضرورية لتحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة والمحافظة على استمرارية وعمل الشركة كما أن الحجة التي أوردتها المصلحة واللجنة معاً وذلك بأن السجل التجاري لمؤسسة (ن) ألغي في سنة ٢٠٠٤م وأنها لم تقم بالتصريح عن الإيرادات في الإقرار الخاص بها لا يعتبر سبباً منطقياً لاستبعاد هذه المصاريف ومعاقبة المكلف بسبب ذلك. وعلى ضوء الحقائق أعلاه فإن مصاريف التسويق التي تكبدها شركة (أ) تمثل مصاريف واجبة الحسم أنفقت لتحقيق إيرادات خاضعة للضريبة، لذلك يطالب المكلف السماح بهذا البند ضمن المصاريف الواجبة الحسم.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بالاتي:-

١- بخصوص ما ورد في المقطع الأخير من مذكرة استئناف الشركة في الصفحة رقم (١٣) من عبارة وبسبب تغيير ملكية شركة (أ) من شركة سعودية إلى أجنبية سيودي إلى حرمان مجموعة (ك) من حسم المصاريف المرتبطة بالنشاط.... الخ، فترى المصلحة أن ذلك التبرير غير صحيح وغير منطقي لأن تاريخ تغيير ملكية شركة (أ) وخروج الشريك السعودي المستفيد من مصاريف التسويق هو ٢٠٠٥/٤/٦م وهذا تاريخ كاف لاستحقاق مثل تلك المبالغ.

٢- أما ما ورد في الفقرة (٣/٣/٣) من الصفحة رقم (١٤) فترى المصلحة أن طبيعة نشاط الشركة هي خدمة معدات..... أي بمثابة ورشة..... ولا يوجد لديها ما يستحق التسويق إضافة إلى انحصار نشاطها..... فقط أو للخطوط الجوية العربية وهي شريك بها.

وعلاوة على ذلك فإنه لم يظهر عميل جديد أو خدمة جديدة لشركة جديدة غير المقدمة للجهات الحكومية المذكورة وذلك خلال أعوام الفحص، وبالتالي فإن التعامل مع الجهات الحكومية وخاصة في مثل أنشطة..... أو ما يتعلق..... بصفة عامة لا يستدعي الأمر إلى تقديم الخدمة الواردة في البند الأول من الاتفاقية، والبقية تقاس على ذلك.

٤- أما ما ورد في الفقرة (٤/٣/٣) من الصفحة رقم (١٥) فقد ردت عليه المصلحة بأن إلغاء السجل التجاري لمؤسسة (ن) معناه عدم مزاوله النشاط، كما أن عدم تصريح مؤسسة (ن) عن هذه الإيرادات يعد قرينة على أن تحميل حسابات شركة المعدات بهذا المبلغ هو توزيع للربح.

#### 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 مصاريف التسويق المدفوعة لمؤسسة (ن) للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٥م

ضمن المصاريف جائزة الحسم باعتبارها مصروفات فعلية وضرورية ولازمة للنشاط ومؤيدة بالمستندات بالإضافة إلى أنه لا يوجد نظام يمنع دفع مثل هذه التكاليف إلى المؤسسة المذكورة حتى وأن كان مالكا شريك في الشركة، في حين ترى المصلحة رفض هذه المصاريف لأن مؤسسة (ن) مملوكة لأحد الشركاء في شركة (د) وهي شريك في شركة (أ) وأن ما دفع لها يعد توزيعاً للربح بالإضافة إلى أن مؤسسة (ن) لم تصرح عن أي إيرادات خلال السنوات المذكورة وألغت سجلها التجاري بتاريخ ١٤٢٥/٥/٢٦ الموافق ٢٠٠٤/٧/١٣ مما يعني توقفها عن ممارسة النشاط بعد هذا التاريخ.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على ما قدم من بيانات وإيضاحات تبين أن هذه المصاريف مدفوعة لمؤسسة (ن) خلال الفترة المالية من ٢٠٠٣/١/١م حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١م وأن مؤسسة (ن) مملوكة لأحد الشركاء في شركة (د) المالكة لنسبة ٨٦% من رأسمال شركة (أ)، كما تبين أن مؤسسة (ن) لم تصرح عن إيراداتها المحققة من شركة (أ) خلال الأعوام المذكورة وألغت سجلها التجاري بتاريخ ١٤٢٥/٥/٢٦ الموافق ٢٠٠٤/٧/١٣م، كما أن المادة (٤) من الاتفاقية الموقعة بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٤م بين مؤسسة (ن) وشركة (أ) تفيد بأن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من هذه المؤسسة تتمثل في الخدمات التالية:

تقديم المشورة والتعقيب بما يمكن المكلف من متابعة سير العمل بالعمود المبرمة مع العملاء والوفاء بالتزاماته تجاهها ومن ثم الحصول على كافة حقوقه التي تم الوفاء بجميع الالتزامات والشروط التعاقدية نحوها.

تقديم المشورة التي تمكن المكلف من زيادة المبيعات وعدد العملاء ويشمل ذلك ما يلي:

تقديم الاستشارات العقدية والإدارية فيما يخص مواد الإصلاح والفرص المتاحة في هذا المجال.

تقديم المشورة في البحث عن فرص عمل وتسويق جديدة.

تقديم المشورة والمساعدة في الحصول على أسماء وعناوين العملاء الذين لديهم احتياج لخدمات الشركة وشروطهم التعاقدية.

تقديم المشورة بغرض الحصول على الكتب والمراجع الفنية للقطع (TO).

تقديم المشورة بغرض الحصول على موافقة العملاء على القطع التأهيلية (F.A.Q.PARTS).

كما أن المادة (٥) من هذه الاتفاقية تنص على (يوافق الطرف الأول على دفع ١٠% من مبيعات الشركة كأتعاب للطرف الثاني مقابل الخدمات.. الخ).

كما تبين أن مؤسسة (ن) مستمرة في تقديم هذه الخدمات لشركة (أ) حتى بعد امتلاكها من قبل مجموعة (ك) في عام ٢٠٠٥م.

ويرجع اللجنة إلى المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ بشأن المبالغ التي يحق حسمها بموجب النظام تبين أنها تنص على (أن المبالغ التي يحق حسمها لتقدير الأرباح الصافية للشركات بموجب هذا النظام هي:

كل ما تتطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغاً معقولاً لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية.. الخ).

ومما سبق وبعد تحليل عناصر الخدمات المقدمة فإن اللجنة لم تصل إلى أن هذه المصروفات ضرورية ولازمة للنشاط ومما يعزز ذلك أنها تحتسب بالأسلوب التقديري وليس بمقدار ما يقدم من خدمات بالإضافة إلى أنها مدفوعة لطرف ذو علاقة.

وبناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول مصاريف التسويق ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٥م.

**البند الرابع: أتعاب الإدارة لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م.**

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/٦) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن أتعاب الإدارة لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المصلحة رفضت اعتماد أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم بحجة أن الشركة لم تقدم الفواتير خلال الفحص الميداني كما أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في رفض هذا المصروف بحجة أنه لم يتضح لها من الفواتير المقدمة طبيعة هذه الخدمات الإدارية، وذكر أنه قدم للمصلحة اتفاقية الإدارة الموقعة مع شركة (ش) كما قدم للجنة الابتدائية الفواتير الشهرية الصادرة من الشركة المذكورة بخصوص هذه الخدمات وذكر أن كل فاتورة تنص بوضوح على أن خدمات الإدارة مؤداه طبقًا لاتفاقية خدمات الإدارة المشار إليها وأنه لا حاجة لتكرار نفس نطاق الخدمات في كل فاتورة وبناءً عليه يطالب المكلف باعتماد مصاريف الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم للسنوات المذكورة استنادًا للمادة (١٤) من نظام الضريبة السابق، والمادة (١٢) من نظام الضريبة الجديد، وذكر أن شركة (أ) تقوم بمزاولة نشاط الدعم اللوجستي محليا وعالميا والذي يشمل عمليات الشراء والتوريد والصيانة وتوضيب الأنظمة ..... وأن شركة (أ) أنشأت فرعًا لها في مدينة جدة للقيام بالأعمال اللوجستية للشركة، ولكي تتمكن الشركة من إدارة هذه العمليات المتخصصة وعمليات المشتريات، والتوريدات والإصلاح وتوضيب الأنظمة والمعدات ..... قامت بتعيين شركة (ش) لهذا الغرض حيث أبرمت شركة (أ) اتفاقية إدارة في هذا الصدد وقدمت صورة منها لفريق الفحص المكلف من قبل المصلحة خلال عملية الفحص الميداني، وقدم للجنة صورة من تلك الاتفاقية، وذكر أن اتفاقية الإدارة طبقًا للمادة رقم (٨) تنص بوضوح على نطاق أعمال شركة (ش)، كما أن الشركة شرحت لفريق الفحص نطاق الخدمات المقدمة وأسس دفع أتعاب الإدارة، وقد أبدى فريق الفحص رضاه وقناعته بما قدم في ذلك الوقت، إلا أن المصلحة عند إجراء الربط استبعدت الأتعاب المدفوعة إلى شركة (ش) لقاء عقد الإدارة بحجة أن الشركة لم تقدم الفواتير خلال الفحص الميداني، وذكر أن الشركة لا توافق على وجهة نظر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى التي قضت برفض خصم مصاريف الإدارة للأسباب التالية:-

أن شركة (ش) قدمت خدمات إدارة على أساس النطاق المتفق عليه بموجب اتفاقية الإدارة وأن الفواتير الشهرية الصادرة من قبل الشركة تمثل مبلغ أتعاب الإدارة المستحق مقابل الخدمات المؤداة خلال مدة سريان الاتفاقية، وبما أن الخدمات المذكورة هي نفس الخدمات المؤداة خلال عمر الاتفاقية فإنه ليس هناك حاجة لتكرار نفس نطاق الخدمات في كل فاتورة وذكر أن كل فاتورة صادرة من قبل شركة (ش) تنص بوضوح على أن خدمات الإدارة مؤداه طبقًا لاتفاقية خدمات الإدارة، وقدم عينة من الفواتير الخاصة بأتعاب الإدارة للسنوات ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤م، وذكر أن الخدمات المؤداة من قبل شركة (ش) إلى شركة (أ) هي عبارة عن خدمات مستمرة وأن الفواتير تصدر على أساس شهري، وبناءً عليه فإن دفع أتعاب الإدارة يتم طبقًا لما هو منصوص عليه في الاتفاقية، وذكر أن المصلحة اطلعت على الاتفاقية للتأكد من هذه الحقيقة، وذكر أن شركة (ش) هي شركة سعودية مسجلة لدى مصلحة الزكاة والدخل بالملف رقم (\*\*\*\*\*)، وبالتالي فإنها مسئولة عن سداد الضريبة/الزكاة عن الدخل طبقًا للإقرار الزكوي/الضريبي، ويرى المكلف أن أي استبعاد لهذا المصروف سيؤدي إلى ازدواجية في فرض الزكاة/الضريبة على نفس المبلغ وهو الشيء الذي لا يقره نظام ضريبة الدخل، وذكر أن المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل القديم الذي ينطبق على السنوات ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م تنص على الآتي:-

"كل ما تطلبه التجارة أو المصلحة من المصاريف العادية والضرورية التي يجري دفعها خلال السنة بما في ذلك مبلغًا معقولًا لرواتب المستخدمين ولأي مكافآت تمنح لقاء أي خدمات شخصية"، كما أن المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الجديد الذي ينطبق على سنة ٢٠٠٥م تنص على الآتي:-

"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 أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل " وأنه من المواد أعلاه

ليس هناك ما يمنع خصم المصاريف المتكبدة من قبل المكلف بحجة أن هذه الخدمات (والمنصوص عليها بصورة واضحة في الاتفاقية) ليست مذكورة في كل فاتورة شهريًا، وبالتالي فإنه لا يوجد مبرر من جانب المصلحة لرفض خصم هذه المصاريف.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بأنه تم الفحص الميداني للشركة بموجب محضر أعمال موقع من قبل مدير المالية والعقود الأستاذ/.....، وأنه بطلب الفواتير التي توضح طبيعة الأعمال المؤداة ومدى ارتباطها بالنشاط وأعوام الفحص، أفاد الحاضر عن الشركة بأنه لا يوجد فواتير، وهذا إقرار من المسئول بالشركة عن العقود وعن الحسابات بأنه لا يوجد فواتير، والمصلحة رفضت هذا المصروف تطبيقًا للتعميم رقم (١/٨٤١٤/٤/٢) وتاريخ ١٣٩٢/٨/٨ هـ الذي نص على "للمصلحة الحق في طلب ما تشاء من مستندات أو بيانات ترى ضرورة تقديمها ويعد امتناع المنشأة عن تقديمها قرينة على عدم جديتها وبالتالي عدم اعتمادها من جانب المصلحة"، كما أن تقديم عدة فواتير للجنة الابتدائية كما أوضحته اللجنة في حيثيات قرارها لا تقبل به المصلحة لأن فريق الفحص الميداني قام بطلبها أثناء الفحص والمسئول بالشركة أفاد في حينه بأنه لا يوجد فواتير، كما أن اعتراض المكلف كان خاليًا من هذه المستندات، وترى المصلحة أن تقديم أي مستندات بعد هذه الفترة الطويلة على الرغم من طلبها وتحديدها بالضبط فيه شك وغير صحيح.

### 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 أتعاب الإدارة المدفوعة لشركة (ش) ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م كونها مصروفات فعلية مؤيدة بالمستندات، في حين ترى المصلحة عدم قبول أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م لأن الشركة أثناء الفحص الميداني وكما هو موضح في محضر أعمال الفحص لم تقدم المستندات (الفواتير) المؤيدة لهذا البند بل أن ممثلها الحاضر لعملية الفحص وهو مدير الإدارة المالية والعقود أفاد بعدم وجود فواتير لهذا المصروف كما أنه عندما قدم اعتراضه لم يقدم أي مستندات بهذا الخصوص.

وبعد الدارسة تبين للجنة من محاضر أعمال الفحص الميداني للسنوات من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٥م الموقعة من قبل مدير المالية والعقود في شركة (أ) أنها تنص صراحة على (أن أتعاب الإدارة بمبلغ (١١,٧٠٢,٥٤٣) ريالًا ومبلغ (٩,٠٥٩,٤٢٧) ريالًا لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م على التوالي تتعلق بعقد إدارة مشروع (س) الذي تحصل بموجبه شركة (ش) شركة سعودية على ٧٥% من صافي الربح المحقق للعقد المذكور، وأنه بطلب الفواتير الواردة من شركة (ش) للنظر في طبيعة الأعمال المؤداة أفاد الحاضر بأنه لا يوجد فواتير لأن هذا المصروف يمثل ٧٥% من أرباح هذا المشروع (س) طبقًا للاتفاقية المقدمة مكتفيا بتقديم صورة من العقد باللغة الانجليزية).

وترى اللجنة أن 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 لاحتساب الوعاء، كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساسًا لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح حيث أن 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، ويلزم تفصيل تلك الأحداث وقياسها واثبات القيد المحاسبي لكل حدث في حينه، كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنديًا 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 القياس فإن ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الزكوي أو الضريبي، وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية.

وحيث أن المكلف لم يقدم لفريق الفحص الميداني أثناء الزيارة الميدانية الفواتير المؤيدة لإتباع الإدارة وأقر ممثله بعدم وجودها، لذا فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في عدم قبول أتباع الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م.

#### **البند الخامس: فرق المشتريات لعام ٢٠٠٥م.**

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/٧) بتأييد وجهة نظر المصلحة بشأن إضافة فرق المشتريات لعام ٢٠٠٥م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن المبالغ التي رفضتها المصلحة ومقدارها (٣,٩٧٧,٣٦٨) ريالاً تمثل مصاريف متنوعة تتعلق مباشرة بالمشتريات ومسجلة كجزء منها والشركة قامت بتقديم المعلومات والمستندات المؤيدة لها ومواد نظام ضريبة الدخل (١٤) و (١٢) تجيز حسم مثل هذه المصاريف.

وذكر أن المشتريات الخارجية بلغت (١٠٨,٩٨٣,٨٣٨) ريالاً في حين أن المحمل على الحسابات مبلغ (١١٢,٨٧١,٠٩٦) ريالاً يفارق (٣,٩٧٧,٣٦٨) ريالاً، وقدم بيان تفصيلي لمبلغ (٣,٩٧٧,٣٦٨) ريالاً: (عمالة مباشرة بمبلغ (١,٠٢٦,٤٨٠) ريالاً و مكافآت أداء بمبلغ (١٧٥,٣٣٨) ريالاً و بدل نقل بمبلغ (٦١,٣٠٥) ريالاً و بدل سكن بمبلغ (٣٠٢,٦٨٤) ريالاً و مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (٥٨,٨٣٨) ريالاً و تأمينات اجتماعية بمبلغ (٥٧,٥٠٨) ريالاً و شحن جوي بمبلغ (١,٥٠٩,٢٥٥) ريالاً و تكاليف شحن بمبلغ (٥٥٦,٥٧٧) ريالاً و أتباع تدقيق حسابات بمبلغ (٢٤,٠٠٠) ريالاً وأتباع قانونية بمبلغ (١٨٣,٦٧٨) ريالاً و هاتف وفاكس بمبلغ (٢١,٧٠٥) ريالاً، وذكر أن الفرق البالغ قدره (٣,٩٧٧,٣٦٨) ريالاً يمثل مصاريف متنوعة تتعلق مباشرة بالمشتريات مسجلة كجزء من المشتريات بدلا عن تسجيلها في الحساب المعني (تكاليف الموظفين ومصاريف الشحن وخلافه).

وذكر أن المصلحة قامت عند إجراء الربط باستبعاد المبلغ أعلاه باعتباره فرق مشتريات دون إبداء أية أسباب لهذا الاستبعاد، وقامت شركة (أ)، عند معرفتها لسبب استبعاد هذا المبلغ خلال جلسة مناقشة الاعتراض بتقديم المعلومات والمستندات المؤيدة ذات الصلة للاطلاع اللجنة عليها كما أنها أفادت بأن الفرق يمثل مصاريف متكبدة من قبل الشركة بشأن المشتريات.

وذكر أن اللجنة ستلاحظ بأن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى أبدت استبعاد المبالغ أعلاه على أساس أن المبلغ دفع إلى أفراد وليس بشأن مشتريات، مع أن اللجنة نفسها في نفس الفقرة أقرت بأن المبالغ دفعت إلى موظفين مشاركين بصورة مباشرة في إكمال عملية المشتريات وتكاليف شحنها.

وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى تقر من حيث المبدأ بوجود خصم المصاريف وتحديدًا المصاريف المتكبدة بشأن الموظفين المشاركين في إكمال عملية المشتريات وتكاليف شحنها، وعلى الرغم من اعترافها بوجود خصم هذه المصاريف إلا أنها أبدت المصلحة بشأن استبعاد المصاريف بحجة أنها دفعت إلى أشخاص وليس لمشتريات.

وذكر أنه وفقاً لمواد نظام ضريبة الدخل التي سبق الإشارة إليها فليس هناك سبب لاستبعاد المصروف بحجة أنه دفع إلى أشخاص حتى وإن كان ذلك المصروف يمثل تكلفة واجبة الحسم.

كما أنه طبقاً للشرح المقدم لفريق الفحص الميداني، فقد قامت شركة (أ) بتسجيل هذه المصاريف كجزء من تكلفة المشتريات المحلية المؤيدة بمستندات الدفع وبالتالي فهي تمثل مصاريف واجبة الحسم، وقد صور من المستندات المؤيدة.

وذكر أن تسجيل هذه المصاريف ضمن المشتريات يجب ألا يحرم الشركة الحق في وجوب خصمها باعتبارها مصاريف واجبة الحسم لأغراض حساب الضريبة حيث أنها تمثل مصاريف لازمة للنشاط وقد نتج عن تكبدها تحقيق إيراد أخضع للضريبة.

وبناءً عليه فإن استبعاد المصاريف المتعلقة بالمشتريات يتناقض مع نظام ضريبة الدخل، لذلك يطلب المكلف بعدم استبعاد المبلغ المذكور واعتباره ضمن المصاريف الواجبة الحسم.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت التأكيد على وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي التي تنص على، أن المشتريات الخارجية بلغت (١٠٨,٩٨٣,٨٢٨) ريالاً في حين بلغ مقدار المحمل على الحسابات مبلغ

(١١٢,٨٧١,٠٩٦) ريالاً بفارق مقداره (٣,٩٧٧,٢٦٨) ريالاً لم تقدم عنه الشركة لفريق الفحص أي مستند رغم طلبها كما أنها لم تقدم عنها مستندات عند اعتراضها، وعليه ترى المصلحة رفض اعتماد هذا الفرق كمصرف طالما لم تقدم المستندات المؤيدة له.

### 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 اعتماد الفرق البالغ (٣,٩٧٧,٢٦٨) ريالاً المدرج تحت بند المشتريات باعتباره مصرفاً متنوعاً متكيداً من قبل الشركة بشأن المشتريات ومؤيداً بالمستندات، في حين تتمسك المصلحة برفض هذا المصرف لأن الشركة لم تقدم أثناء الفحص الميداني المستندات المؤيدة لهذا المصرف حيث ظهرت المشتريات بمبلغ (١٠٨,٩٨٣,٨٢٨) ريالاً في حين بلغ المحمل على الحسابات مبلغ (١١٢,٨٧١,٠٩٦) ريالاً بفارق مقداره (٣,٩٧٧,٢٦٨) ريالاً لم تقدم عنه الشركة أي مستندات.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على البيان التفصيلي للمصاريف المرفوضة الواردة ضمن بند المشتريات الخارجية ومقدارها (٣,٩٧٧,٢٦٨) ريالاً تبين أنها تشتمل على مبلغ (١,٠٢٦,٤٨٠) ريالاً لقاء عماله مباشرة ومبلغ (١,٥٠٩,٢٥٥) ريالاً لقاء شحن جوي ومبلغ (٥٥٦,٥٧٧) لقاء تكاليف شحن ومجموعها يبلغ (٣,٠٩١,٣١٢) ريالاً وهذا المبلغ يمثل ٧٥% تقريباً من المشتريات المرفوضة، وحيث أن هذه المصروفات كما هو واضح من طبيعتها مرتبطة بالمشتريات الخارجية، وبما أن المكلف قدم المستندات المؤيدة لها واقتنعت اللجنة بها فإنها ترى قبولها ضمن المصروفات جائزة الحسم، أما بالنسبة للمصاريف الأخرى فقد اتضح للجنة أنها تتمثل في مكافآت الموظفين وبدل النقل والسكن والتأمينات الاجتماعية وأتعاب تدقيق حسابات و أتعاب قانونية ومصاريف هاتف وفاكس، فترى اللجنة أن تصنيف المكلف لهذه المصروفات ضمن بند المشتريات قد جانبه الصواب ولكن هذا التصنيف الخاطيء لا يعد سبباً لرفض هذه المصروفات مادام أن المكلف قدم المستندات المؤيدة حسب ما يتطلبه النظام، لذا ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف بقبول هذه المصروفات ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام ٢٠٠٥م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى رقم (١٩) لعام ١٤٢٩هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتبار تاريخ بدء سريان عملية البيع وانتقال ملكية الحصص من تاريخ توثيق تعديل عقد التأسيس أمام كاتب العدل بتاريخ ٢٩/٧/٢٠٠٣م وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- ٢- رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع (ط) من الضريبة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع إيرادات وأرباح المكلف من مشروع (ط) للضريبة لعام ٢٠٠٣م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول مصاريف التسويق ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٥م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في عدم قبول أتعاب الإدارة ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي ٢٠٠٤م و ٢٠٠٥م وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.
- ٥- تأييد استئناف المكلف بقبول فرق المشتريات البالغ (٣,٩٧٧,٣٦٨) ريالاً ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام ٢٠٠٥م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،