

## (القرار رقم ١٣١٧ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

### في الاستئناف رقم (١١٩٦ / ض) لعام ١٤٣٢هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/١٢/٢هـ 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 بالدمام رقم (١٩) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام ١٩٩٩م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/٥/٧هـ كل من:.....، كما مثل المكلف.....

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

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (١٩) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (١١٩/٨٢٥٣/٥٠٠) وتاريخ ١٤٣١/١٢/٢٥هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٨٨٩) وتاريخ ١٤٣٢/١/٢٣هـ، كما قدم ضماناً بنكياً صادراً من (ل) برقم ..... وتاريخ ١٤٢٢/١٠/٣٠هـ بمبلغ (١٢٨,٥٧٩) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

#### بند الربح المتحقق من الإيرادات خارج المملكة:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في إخضاع الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة في الخارج لعام ١٩٩٩م للضريبة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تتناول أعمال تصنيع وإصلاح ..... وتحقق دخلاً من الأعمال المنفذة داخل المملكة وبعض الأعمال المنفذة في مرافق العملاء خارج المملكة، وبناء على ذلك يقوم المهندسون والفنيون الموظفون بزيارة مرافق العملاء خارج المملكة لتنفيذ خدمات الإصلاح، ولذلك فإن موضوع نشاطات التصنيع من خطوط إنتاج داخل المملكة أمر غير وارد، واستناداً إلى نظام ضريبة الدخل فإن الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة يجب أن لا تخضع للضريبة في المملكة وذلك وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة، وقد تم الطلب من المصلحة منح الشركة

إعفاءً ضريبياً للربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة، لكن المصلحة لم توافق على ذلك وربطت الضريبة على أرباح العام بأكمله متضمنة الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج.

وأضاف المكلف أن استناد اللجنة الابتدائية في قرارها على المواد (١٠ و١٣ و١٦) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (١٤) لعام ١٣٧٦هـ يعد استناداً غير صحيح حيث أن المادة (١٠) تنص على (تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي: ١- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد...)، كما تنص المادة (١٦) على أنه (يجب إدراج كافة الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات الميئة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...)، وينص المنشور الدوري رقم (١٤) لعام ١٣٧٦هـ على "تنص المادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل على أنه يجب إدراج كافة الواردات العمومية التي يتسلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ المحسومة (ما عدا الاستهلاك والنقص) ويبنى على النص المتقدم مبدآن:

الأول: أن كافة الواردات التي يقبضها المكلف خلال العام يجب أن تقيد في سجلات حساباته لعام نفسه، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ المحسومة ما عدا الاستهلاك والنقص.

الثاني: أن المبالغ المحسومة والتي ذكرت بالتحديد في المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل يجب أن تكون متعلقة بالعام نفسه وأدرجت في سجلاته، وبذلك لا يجوز إدراج حسميات خاصة بعام آخر غير العام الذي يجري القيد الحسابي في سجلاته".

ويتضح مما تقدم أن المادة (١٠) من نظام ضريبة الدخل خاصة بالشركات المنشأة خارج المملكة ولم تشر إلى الشركات المنشأة داخل المملكة والعاملة خارجها، مما يعني أن نظام ضريبة الدخل لا يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة في خارج المملكة، كما أن المواد المذكورة والمنشور الدوري رقم (١٤) لعام ١٣٧٦هـ لم تنص على أن الربح المتحقق من الإيرادات خارج المملكة يجب أن يخضع للضريبة في المملكة، وليس هناك أي اعتراض على مبدأ التصريح عن إجمالي الدخل وإجمالي المصاريف في الإقرار الضريبي، ولذلك تم التصريح عن كافة الإيرادات والمصاريف في القوائم المالية المدققة والإقرار النهائي لعام ١٩٩٩م طبقاً للمادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (١٤) لعام ١٣٧٦هـ، لكن لا يوجد أساس نظامي لإخضاع الدخل الذي تحققه شركة الأموال السعودية من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة لأن الدخل المتحقق من خارج المملكة لا يعد دخلاً من مصدر في المملكة.

وأضاف المكلف أن المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل تنص على "وتشمل المملكة كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت"، وبناء عليه فإن هذا التعريف يشير بوضوح إلى الشركات العاملة في المملكة والمنطقتين المحايدتين مع كل من العراق والكويت، وقد أكد الخطاب الوزاري رقم (٣٧٦١/٤) وتاريخ ١٤٠٩/٦/١هـ أن تستمر المصلحة في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على الأنشطة التي تمارسها الشركات والأفراد بالمنطقة المحايدة المغمورة بواقع ٥٠% من قيمة الزكاة أو الضريبة، وقد طبقت المصلحة ذلك بأن قامت جميع الشركات المنشأة في المملكة أو في الخارج بتسديد ٥٠% من الضريبة والزكاة المستحقة على العقود المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة، وهنا ينبغي الملاحظة أن المكاتب الرئيسية لجميع هذه الشركات تقع داخل المملكة، ولكن وبما أن العمل قد تم تنفيذه فعلياً في المنطقة المحايدة فقد كانت المصلحة دائماً تقبل بإخضاع ما نسبته ٥٠% من الربح المتحقق في المنطقة المحايدة للضريبة أو الزكاة بحسب الأحوال، ويستنتج من ذلك أنه إذا تم تنفيذ العمل بأكمله خارج المملكة فإنه لا يخضع

للضريبة في المملكة، وعليه فإن حجة المصلحة بأنه نظراً إلى وجود مقر الإدارة في المملكة فإن العمل المنفذ خارج المملكة يكون تحت إشراف وإدارة الشركة في المملكة ولذلك يخضع للضريبة في المملكة هي حجة من غير أساس ولو أن نظام ضريبة الدخل يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج المملكة لما كانت هناك حاجة لوضع قاعدة خاصة للضريبة في المناطق المحايدة بين المملكة و كل من العراق والكويت، ويتضح من المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل وقاعدة الـ ٥٠% من الضريبة الموضوعية للمناطق المحايدة أن نظام ضريبة الدخل لا يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج الحدود الإقليمية للمملكة على أساس أنه ليس للمملكة حقوق ضريبية في تلك المناطق، وبعبارة أخرى فإن نظام ضريبة الدخل يهدف إلى فرض الضريبة فقط على العقود المنفذة في المناطق التي يكون للمملكة فيها حقوق بنسبة ١٠٠% أو ٥٠%، كما أن إضافة المنطقتين المحايدتين إلى تعريف المملكة يظهر بوضوح أن الحق في الضريبة قد تم توسيعه فقط إلى المنطقتين المحايدتين خارج المملكة لأن الحقوق مشتركة بين المملكة وكل من الكويت والعراق في المنطقتين المحايدتين.

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف اعتماد الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة والذي تم احتسابه بأسلوب التقدير النسبي كربح معفى من الضريبة.

وبعد إطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ ١٤٣٤/٥/٧هـ ورد فيها أن المصلحة تلتزم بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي وهي إخضاع كامل حصة الشريك الأجنبي في الأرباح للضريبة وعدم جواز استبعاد أي جزء من الربح الذي يرى المكلف أنه متحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة وذلك وفقاً للمبررات التالية:

أولاً: أن إجمالي الإيرادات خلال عام ١٩٩٩م خاضعة للضريبة دون استثناء استناداً لنصوص مواد نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وذلك وفقاً للمادة (١٠) التي تنص على (تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي: ٢- مجموع حصص الشركاء غير السعوديين من الأرباح الصافية لشركات الأموال السعودية)، وتنص المادة (١٢) على (يعتبر الربح الصافي للشركات الخاضعة للضريبة كافة الواردات العمومية... الخ)، كما تنص المادة (١٣) على (تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام: كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صور دفعها... الخ)، ويتضح من النصوص أعلاه أن كافة الواردات العمومية من دون استثناء خاضعة للضريبة.

ثانياً: أن نشاط الشركة الرئيس من واقع الترخيص الصناعي والسجل التجاري وعقد التأسيس هو إعادة تصنيع وإصلاح..... وهذا يعني أن نشاط الشركة هو نشاط صناعي بالكامل يقوم بأعمال صناعية باستخدام خطوط الإنتاج المثبتة داخل المصنع القائم على أرض المملكة، وعليه فإن جميع الأعمال والخدمات المقدمة لكافة العملاء داخل وخارج المملكة قد تمت عبر القائم على أرض المملكة، وبذلك فإن الأعمال المنفذة للعملاء خارج المملكة قد استخدمت وأنتجت داخل المملكة.

ثالثاً: لم يستطع المكلف تحديد المصاريف الفعلية الحقيقية التي تخص الأعمال المنفذة خارج المملكة، حيث حدد المصاريف المقابلة للإيرادات الخارجية بأسلوب تقديري للوصول إلى الأرباح غير الخاضعة للضريبة حسب وجهة نظره، وهذا دليل على أن المصاريف الخاصة بتلك الأعمال قد أدرجت ضمن التكاليف المباشرة وغير المباشرة الكلية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

رابعاً: أن المصلحة تعتبر الشركة منشأة دائمة بالمملكة قد مارست أعمالها داخل وخارج المملكة في أن واحد وذلك بتقديمها خدمات لعملائها في الداخل والخارج وأن الخدمات قد نفذت داخل المصنع (موقع الإنشاء) وذلك استناداً للقرار الوزاري رقم ..... وتاريخ ١٣٩٤/٥/٢٠هـ.

خامساً: أما يطالب به المكلف من استبعاد ربح حدده بنسبة مئوية على أساس أنه تحقق خارج المملكة وبالتالي فهو معفي من الضريبة، فترى المصلحة أن نظام استثمار رأس المال الأجنبي قد نص على إعفاء المشروع الذي يستثمر فيه رأس المال الأجنبي من ضريبة الدخل وهو قاصر على الأرباح الناتجة من ممارسة الشركة لنشاطها الرئيسي ولمدة زمنية محددة، وبعد إنتهاء مدة الإعفاء فإن جميع دخلها سواء من النشاط الرئيس والعرضي خاضع للضريبة بدون استثناء وبغض النظر عن موقع ومكان المستفيد من العمل المنفذ له.

سادساً: أن مبدأ إقليمية الضريبة مرتبط بالجهة غير المقيمة حيث أن ذلك المفهوم يخص أي جهة غير مقيمة حصلت على إيراد من المملكة ولم تنفذ أعمالاً داخل المملكة , وبالتالي فإن أرباحها غير خاضعة للضريبة.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع الربح المتوقع من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام ١٩٩٩م للضريبة بحجة أنه صرح عن إجمالي الدخل وإجمالي المصاريف في القوائم المالية المدققة والإقرارات النهائية طبقاً للمادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل, ويرى أنه لا يوجد أساس نظامي لإخضاع الدخل الذي تحققه شركة (أ) من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة لأن الدخل المتوقع من أعمال خارج المملكة لا يعد دخلاً من مصدر في المملكة وبالتالي يجب أن لا يخضع للضريبة وذلك وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة , كما أن المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل تنص على " ... وتشمل المملكة كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت", ويرى المكلف أن هذا التعريف يشير بوضوح إلى الشركات العاملة في المملكة والمنطقتين المحايدتين المشتركين مع كل من العراق والكويت , كما أكد الخطاب الوزاري رقم ( ٣٧٦١/٤ ) وتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ أن تستمر المصلحة في جباية فريضة الزكاة و ضريبة الدخل على الأنشطة التي تمارسها الشركات والأفراد بالمنطقة المحايدة المغمورة بواقع ٥٠% من قيمة الزكاة أو الضريبة , ويُستنتج من المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل والخطاب الوزاري رقم (٣٧٦١/٤) لعام ١٤٠٩ هـ أنه إذا تم تنفيذ العمل بأكمله خارج المملكة فإنه لا يخضع للضريبة , في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي وهي إخضاع كامل حصة الشريك الأجنبي من الأرباح للضريبة وعدم استبعاد الربح الذي يرى المكلف أنه متحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة استناداً إلى المواد (١٣ و١٢ و١٠) من نظام ضريبة الدخل , كما أن نشاط المكلف صناعي مما يعني أن كامل الأعمال نفذت داخل المملكة , وترى المصلحة أن مبدأ إقليمية الضريبة مرتبط بالجهة غير المقيمة , وأن ذلك المفهوم يخص أي جهة غير مقيمة حصلت على إيراد من المملكة ولم تنفذ أعمالاً داخل المملكة.

وبإطلاع اللجنة على القوائم المالية لعام ١٩٩٩م تبين أن الإيضاح رقم (١) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أن " الشركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة العربية السعودية بالسجل التجاري رقم ..... وتاريخ ١٣٩٦/٨/١٠ هـ الموافق ١٩٧٦/٧/٧ م , وتزاول أعمال تصنيع وإصلاح ..... , وإطلاع اللجنة على الإقرار النهائي ومرفقاته اتضح أن المكلف خفض الربح الخاضع للضريبة بالربح المتوقع من الأعمال المنفذة خارج المملكة الذي تم احتسابه بأسلوب التقدير النسبي طبقاً للمعادلة التالية:

إيراد الأعمال المنفذة خارج المملكة × الربح الخاضع للضريبة

الإيراد الإجمالي

وباطلاع اللجنة على المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام: كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صور دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة

من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية ، والناجمة أيضا عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة الواردات الناتجة من العمولات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة ، وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة العربية السعودية وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة ، ويضاف إلى هذا ذلك القسم الذي يعود إلى مصادر محلية من الواردات التي تحصلها الشركة من جراء أعمالها المشتركة في داخل البلاد وخارجها وتشمل المملكة العربية السعودية كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت)، وباطلاع اللجنة على المادة (١٦) من النظام المتضمنة أنه (يجب إدراج كافة الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة دقيقة عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...).

ويتضح مما تقدم أن المادة (١٣) من النظام لم تتضمن نصوصاً تتعلق بالمعالجة الضريبية أو الزكوية للربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة، وإنما تضمنت تعريفاً للإيرادات الخاضعة للضريبة وكذلك الحقوق المشتركة للمملكة في المنطقتين المحايدتين مع كل من العراق و الكويت، كما أن المادة (١٦) من النظام أوجبت على المكلفين إدراج كافة الإيرادات والمصروفات خلال العام المالي في سجلاتهم المحاسبية.

وحيث إن المكلف شركة أموال سعودية مختلطة ، ولم يتضح من النصوص النظامية السابقة ما يشير إلى عدم خضوع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة ، كما أن المكلف لم يقدم للجنة أي بيانات أو مستندات توضح طبيعة الأعمال أو الخدمات المنفذة خارج المملكة وتفاصيل تكاليفها بالتحديد، بالإضافة إلى أن استخدام المكلف لعناصر المعادلة المشار إليها لا يستند إلى مرجعية نظامية مما ترى معه اللجنة أن حصة الشريك الأجنبي في الربح المتحقق من كافة الإيرادات خاضعة للضريبة، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام ١٩٩٩م للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### **القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (١٩) لعام ١٤٣١هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام ١٩٩٩م للضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،،