

(القرار رقم ٥ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية

بشأن اعتراض شركة ( أ )

برقم (١٠٤/٣٧) لعام ١٤٣٠هـ

على ربط مصلحة الزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٤م

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

ففي يوم الخميس ١٤٣٥/٣/٢٩هـ. انعقدت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

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

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٢/٢١هـ ..... وممثلين للمكلف، وحضر ..... وممثلين عن المصلحة، للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة ( أ )، على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل على حساباتها للأعوام من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٤م.

**ويعترض المكلف على:**

١- الضريبة على إيجار السفن بنسبة ١٠٠% بدلاً من ٢٠%.

٢- الضريبة على مصاريف رواتب البحارة بنسبة ١٥%.

٣- ضريبة الأرباح التقديرية على إجمالي الدخل المحقق في المنطقة المحيطة.

٤- الزكاة والضريبة على حصص الشريك السعودي والأجنبي.

٥- غرامات التأخير على فروق الضريبة.

٦- الأخطاء المادية لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م.

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ٤/٤٩٠٢/٤ وتاريخ ١١/٠٩/١٤٣٠هـ على النحو الآتي:

## أولاً: الناحية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف بالربط الزكوي للأعوام من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٤م، بخطابها برقم ٣/٣١٧٩ وتاريخ ١٦/٥/١٤٢٨هـ. وقد اعترض المكلف على هذا الربط بخطابه المقيد لدى المصلحة برقم ٣/١٢٥٥٤ وتاريخ ١٥/٦/١٤٢٩هـ. وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية؛ لتقديمه خلال الأجل المحدد بستين يوماً من تاريخ التبليغ بالربط الزكوي، وفقاً للمادة الأولى من القرار الوزاري المعدل رقم ٩٦١/٣٢ وتاريخ ٢٢/٤/١٤١٨هـ. وكذلك مقبولاً من الناحية الشكلية؛ لتقديمه خلال الأجل المحدد بثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالربط الضريبي وفقاً للمادة (٢٣) من القرار الوزاري رقم ٣٤٠ لعام ١٣٧٠هـ المعدل بالقرار الوزاري رقم ٣٣١٤/٧ لعام ١٣٩٣هـ.

وحيث قبلت المصلحة وجهة نظر المكلف في بند الأخطاء المادية لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م، بموجب مذكرة الاعتراض المرفوعة للجنة رقم ٤/٤٩٠٢/٤ وتاريخ ١١/٩/١٤٣٠هـ، لذا ينحصر الخلاف في البنود التالية:

- ١- الضريبة على إيجار السفن بنسبة ١٠٠% بدلاً من ٢٠%.
- ٢- الضريبة على مصاريف رواتب البحارة بنسبة ١٥%.
- ٣- الزكاة والضريبة على الدخل المحقق في المنطقة المحايدة.
- ٤- الزكاة والضريبة على حصص الشريك السعودي والأجنبي.
- ٥- غرامات التأخير على فروق الضريبة.

## ثانياً: الوقائع:

سألت اللجنة ممثلي المكلف: تبين للجنة أن السجل التجاري للشركة - والمشار إليه في القوائم المالية برقم ..... - باسم شركة ( أ )، بينما التفويض المقدم والمصدق من الغرفة التجارية باسم شركة ( أ ) وصورة السجل التجاري المقدم أيضاً في هذه الجلسة برقم ..... فما صحة رقم السجل التجاري والاسم؟

فأجابا: حسب السجل التجاري للشركة والساري المفعول، تم ذكر أن الشركة عدلت مقرها الرئيسي من ..... إلى .....، ونعتقد أن هذا هو السبب في تغيير رقم السجل، كما أن الاختلاف في اسم الشركة بين السجل التجاري والتفويض بسبب الترجمة، وسنقدم توضيحاً مكتوباً للجنة الموقرة بهذا الخصوص.

كما سألت اللجنة ممثلي المكلف: هل لديكم أي إضافة على مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف للمصلحة؟

فأجابا: نعم لدينا مذكرة إضافية نقدمها أثناء هذه الجلسة إلى لجنتم الموقرة، وتم تزويد المصلحة بنسخة من المذكرة المقدمة خلال الجلسة.

كما سألت اللجنة ممثلي المصلحة: هل لديكم أي إضافة أو تعليق على مذكرة المصلحة المقدمة، وعلى ما قدمه المكلف في هذه الجلسة من المذكرة التي تم تزويدكم بنسخة منها؟

فأجابوا: فيما يخص مذكرة الاعتراض المرفوعة للجنة لا يوجد أي إضافة، أما بخصوص المذكرة المقدمة من قبل المكلف، فنحتاج إلى وقت لدراستها والاطلاع عليها، ومن ثم التعليق عليها.

كما سألت اللجنة ممثلي المكلف: فيما يتعلق بالبند الثاني: ما هي علاقة البحارة بالمكلف؟ مع تقديم الإثباتات المستندية التي توضح هذه العلاقة؟

فأجابا: تربط البحارة بالمكلف علاقة عمل، وسنقدم للجنة الموقرة ما يثبت ذلك.

ثم سألت اللجنة ممثلي المصلحة: إذا كان لديهم أي إضافة أو تعليق؟

فأجابوا: نود لفت انتباه اللجنة الموقرة - فيما يخص بند أجور طاقم السفينة- إلى أنه لا يوجد هناك علاقة تعاقدية مباشرة بين المكلف والبارة، ولم يقدم أي مستند للمصلحة يثبت غير ذلك، بل يتضح من إفادة المكلف في اعتراضه صفحة ثلاثة وصفحة أربعة أن العلاقة التعاقدية فيما يخص البارة تكون بينه وبين جهات غير مقيمة، وبالنسبة لصفحة أربعة من أصل اعتراض المكلف في الفقرة ما قبل الأخيرة، ذكر المكلف أنه بناء على اتفاقيات استئجار السفن كانت شركة (أ) مسئولة عن تحمل تكاليف أجور طاقم السفن إلى آخره.

كما سألت اللجنة ممثلي المكلف: هل لديكم أي إضافة أو تعليق؟

فأجابا: نكتفي بما ورد بمحضر الجلسة والمذكرة المقدمة.

ومنحت اللجنة أسبوعاً للمكلف ولممثلي المصلحة: لتقديم ما طلب منهم خلال الجلسة.

وتضمنت المذكرة المقدمة من المكلف خلال الجلسة ما نصه:

"نشير إلى خطاب سعادتك رقم ٨/٥٠٠ بتاريخ ١٤٣٥/١/٢٤ هـ (٢٠١٣/١١/٢٧) الذي أبلغتم به موكلنا المذكور أعلاه، بأن لجننتكم الموقرة حددت موعد جلسة استماع بتاريخ ١٤٣٥/٢/٢١ هـ (٢٠١٣/١٢/٢٤) لمناقشة اعتراض موكلنا على الربط الزكوي والضريبي النهائي الذي أجرته المصلحة على السنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٤، وذلك بموجب خطابها رقم ٣/٣١٧٩ المؤرخ في ١٤٢٨/٥/١٦ هـ (٢٠٠٧/٦/٢). ونود إفادة سعادتك أن وجهات نظر موكلنا التي تضمنت الرد على ملاحظات المصلحة الواردة في خطابها رقم ٤/٤٩٠٢/٤ قد سبق شرحها بالتفصيل في خطاب الاعتراض رقم ٠٧-٢٦٨٣ المرفق (الملحق ١).

ونورد فيما يلي توضيحات موكلنا الإضافية لاطلاع سعادتك:

**١- احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠% على استئجار المركب العاري (إيجار السفن**

**المستأجرة):**

**أ- وجهة نظر المصلحة**

استناداً إلى ما توصل إليه فريق الفحص الميداني، والذي قام بفحص حسابات الشركة للأعوام من ١٩٩٨ إلى ٢٠٠١، من أن الشركة المؤجرة لا تتحمل أي تكاليف من جراء تأجير السفن، بل يتحملها الطرف المستأجر، الأمر الذي يستدعي خضوع مبلغ الإيجار المدفوع كاملاً للضريبة بواقع ١٠٠%، نظراً لممارسة النشاط داخل المملكة (من الموانئ السعودية إلى المنطقة المحايدة).

**ب- وجهة نظر شركة ( أ )**

إن توضيحات موكلنا المفصلة مدرجة في النقطة ٣ من خطاب الاعتراض رقم ٠٧-٢٦٨٣ المرفق (الملحق ١). ويود موكلنا أن يقدم التوضيحات الإضافية التالية لاطلاع سعادتك:

إن شركة ( أ ) غير موافقة على وجهة نظر المصلحة، إذ من الواضح أن فريق الفحص الميداني قد أخطأ في فهم طبيعة وشروط اتفاقيات إيجار السفن، وقد استند استنتاج فريق الفحص الميداني إلى محادثات عكست فقط الجانب المحلي من عمليات شركة ( أ ) (المستأجر)، والذي ركز فقط على تلك التكاليف الخاضعة لإشراف الإدارة المحلية، ولم يفهم فريق الفحص طبيعة عمليات مالك السفن (المؤجر) وطبيعة التكاليف التي يتكبدها مالكو السفن.

وكما أوضحنا في خطاب الاعتراض، تود شركة ( أ ) إفادة اللجنة الموقرة أن هناك أساسين متعارف عليهما في حالة استئجار المراكب أو السفن لتحديد سعر الإيجار:

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

• أساس استئجار المركب العاري، حيث يتكبد المالك الاستهلاك وتكلفة التمويل وبعض مصاريف العمل الأخرى الضرورية المتعلقة بالسفينة، أما كافة مصاريف التشغيل المباشرة، فيتحمّلها الطرف الذي استأجر السفينة.

ومن الواضح أن سعر الإيجار الذي يتم تحديده في حالة الاستئجار الكامل أعلى من سعر الإيجار الذي يتم تحديده في حالة استئجار المركب العاري.

وتدرك اللجنة الموقرة أن ربح مالك السفن في أي من الحالتين يكون كما هو؛ لأن سعر الإيجار يكون مختلفاً في كل حالة، أي سعر أعلى في حالة الاستئجار الكامل، وسعر أقل في حالة استئجار المركب العاري.

وتود شركة ( أ ) إفادة اللجنة الموقرة أن اتفاقيات تأجير السفن قد ذكرت بوضوح أن السفن كانت مستأجرة على أساس اتفاقية "استئجار مركب عاري". وقد استأجر موكلنا السفن على أساس "استئجار مركب عاري"، أي بسعر إيجار أقل، بحيث يتمكن من ضبط مصاريف التشغيل وتقليلها.

وبناء على ذلك، كان يتوجب دفع مبلغ إيجار ثابت إلى مالك السفن مقابل استئجار السفن، وقد وافقت شركة ( أ ) على تحمل مصاريف التشغيل الفعلية المذكورة تحديداً في الاتفاقية.

وقد اختار موكلنا هذا الأساس من أجل ضبط وإدارة المصاريف الفعلية لتشغيل السفن.

وفي هذا الخصوص نود أن نلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى المقتطف ذي الصلة من العقد:

"نفقات البواخر خلال فترة الإيجار

تتحمل شركة ( أ ) مصاريف الباخرة خلال فترة الإيجار، مثل: أجور البحارة، وراتب الإجازة، والطعام، والوقود، والزيوت، والماء، ورسوم الميناء، ومصاريف الهجرة، ورسوم الوكالة، والرسوم الحكومية والضرائب المحلية.

تتحمل شركة ( أ ) دفع نفقات الحوض الجاف، وصيانة البواخر حسبما يلزم من قبل سلطات التصنيف، مثل ..... وتتعهد شركة ( أ ) بأن تدفع لشركة ( س ) تكاليف الحوض الجاف، وقطع الغيار المستخدمة حسب الفاتورة المقدمة منها، والتي يجب أن تؤيد تلك الفواتير نسخ من الفواتير الصادرة من جهات الإصلاح والصيانة ومن قبل موردي قطع الغيار والمواد".

يتضح مما تقدم أن كافة المصاريف المتعلقة بتشغيل السفن كانت من مسؤولية شركة ( أ ) . نرفق نسخة من اتفاقية إيجار السفن في الملحق ٣ من خطاب الاعتراض رقم ٧٠٢٦٨٣ (مرفق نسخة من الملحق ١).

شراء السفن والتكاليف المتكبدة من قبل مالك السفينة

تود شركة ( أ ) أن تفيد مجدداً أن قيمة كل سفينة تبلغ ملايين الدولارات الأمريكية وأن المصلحة قد تجاهلت أن مالك السفن قد استثمر رأس مال ضخم بملايين الدولارات الأمريكية لشراء كل سفينة. كما تجاهلت المصلحة أنه كان يتعين على مالك السفن تقديم مبالغ ضخمة للاستثمار الرأسمالي في كل سفينة. ولذا فإن بعض المكونات الرئيسية من التكاليف قد تم تكبدها من قبل مالك السفن، ويشمل ذلك على سبيل المثال: تكلفة شراء السفن، والاستهلاك، وتكاليف التمويل، ومصاريف العمل الضرورية الأخرى المتعلقة بالسلامة، ومتطلبات المعدات من أجل التأهيل المسبق للسفن للعمليات في المنطقة المحايدة.

وعليه، فإن كامل إيجار السفن المدفوع للمالك لا يمثل ربحاً؛ لأنه كان يتعين على المالك إنفاق مبالغ طائلة على شراء السفن والمصاريف الأخرى.

تنطبق ضريبة الأرباح التقديرية بنسبة ١٥% بموجب المادة السابعة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ بتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ.

يود موكلنا إفادة اللجنة الموقرة أنه وفقًا لمقتضى المادة السابعة من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١، فقد تم النص صراحة على أنه يجب تطبيق ضريبة أرباح تقديرية بنسبة ١٥% على إجمالي الدخل المتحقق من الاستثمار الرأسمالي حسبما هو مقتطف أدناه:

"ويعتبر الربح الصافي الناتج عن استثمار رأس المال ١٥% من الواردات العامة إلا إذا تمكن دافع الضريبة من إقناع الموظف المسئول خلاف ذلك بموجب مستندات وافية وسجلات دقيقة".

يتضح من المقتطف أعلاه، أن إجمالي الدخل المتحقق لمالك السفن من الاستثمار الرأسمالي في السفن ينبغي أن يخضع للضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ١٥%. ولذلك فإن تطبيق المصلحة لضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠% على الإيجار المدفوع إلى مالك السفن يتناقض بشكل واضح مع نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١.

تعتقد شركة ( أ ) أن اللجنة الموقرة سوف تقرر - في ضوء الحقائق المذكورة أعلاه - أنه ليس هناك ما يبرر استنتاج المصلحة أن الإيجار المدفوع إلى مالك السفن - ( س ) - يجب أن يخضع للضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠%.

كذلك وفقًا لمقتضى النظام الضريبي، فإن الإجراء المتبع لدى المصلحة عادة هو احتساب الضريبة على إيجار المعدات / السفن على أساس ربح تقديري بنسبة ١٥%. وقد قامت شركة ( أ ) من تلقاء نفسها باحتساب ضريبة الأرباح التقديرية للسنوات ١٩٩٨ إلى ٢٠٠١ على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠%. كما أن المصلحة قد احتسبت الضريبة في الربوط الأصلية على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠%.

إن الشركة ليست على علم بأي تغيير في ظروف التشغيل، أو الأنظمة أو تفسيراتها، مما قد يبرر رفع نسبة الربح التقديري إلى ١٠٠% على إيجار المعدات. كما أن ظروف وطبيعة الخدمات المؤداة بقيت ثابتة كما كانت عليه خلال السنوات السابقة التي قبلت فيها المصلحة سداد الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠%.

### قضية استئناف صدر بها قرار

أصدرت اللجنة الاستئنافية الموقرة قرارها رقم ٤٠٥ لعام ١٤٢٣هـ الذي حكمت فيه بما يلي:

"... مما رأته معه اللجنة بالأغلبية، رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في رفع نسبة الأرباح التقديرية إلى ٢٠% باستثناء تأجير المعدات الذي يحتسب عليها بنسبة ١٥%".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه في الملحق ٢.

تلاحظ اللجنة الموقرة من القرار أعلاه أن الإجراء المتبع لدى المصلحة، والمعتمد من قبل اللجنة الاستئنافية هو احتساب الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ١٥% على تأجير المعدات. كذلك طبقت المصلحة دائمًا ضريبة الأرباح التقديرية بنسبة ١٥% على إيجار السفن، سواء كانت تلك السفن مستأجرة على أساس استئجار مركب عاري أو على أساس الاستئجار الكامل. ولم تطبق المصلحة من الناحية العملية الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠% على إيجار المعدات أو السفن.

كما يود موكلنا إفادة اللجنة الموقرة، أن المصلحة طبقت الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠% على عقود الريع/ رسوم الترخيص فقط، حيث اعتبرت المصلحة تلك الدفعات ربحًا بنسبة ١٠٠%.

إن الحقائق المذكورة أعلاه تختلف في حالة موكلنا، ولذلك ينبغي احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على استثمار رأس المال بنسبة ٢٠%.

#### ملخص:

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه والمستندات المرفقة، تعتقد شركة ( أ ) أن المصلحة لم تفهم طبيعة وأحكام اتفاقيات تأجير السفن، وتجاهلت تمامًا أنه يتعين على مالك السفن أيضًا أن يتكبد بعض عناصر التكلفة الرئيسية، وهي شراء واستهلاك السفن التي تبلغ ملايين الدولارات الأمريكية لكل سفينة، وتكاليف التمويل ومصاريف العمل الضرورية الأخرى. ونظرًا إلى ما تقدم، تأمل شركة ( أ ) من اللجنة الموقرة الإيعاز إلى المصلحة بإصدار ربط معدل يتم فيه احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠% على مصاريف استئجار السفن.

#### ٢- احتساب الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ١٥% على إجمالي مصاريف الرواتب والأجور الخاصة بشركة ( أ ):

##### أ- وجهة نظر المصلحة:

إن المبالغ المدفوعة للبحارة هي في الواقع أجور عمالة مدفوعة لجهة غير مقيمة في المملكة تم التعاقد معها، وأدت الخدمة بالكامل داخل المملكة، مما يترتب عليه نظامًا إخضاع هذه المبالغ المدفوعة لضريبة جهات غير مقيمة بواقع ١٥% وفقًا للمادتين (٤ و ٦) من القرار الوزاري رقم ٣٤٠ وتاريخ ١٣٧٠/٧/١.

##### ب- وجهة نظر شركة ( أ ):

إن توضيحات موكلنا المفصلة مدرجة في النقطة ٤ من خطاب الاعتراض رقم ٧-٢٦٨٣ (الملحق ١). وفيما يلي توضيحات موكلنا الإضافية بشأن الموضوع:

- إن موقف المصلحة بأن تكاليف العمالة المدفوعة إلى جهة غير مقيمة، كانت تستند إلى عقد موقع هو موقف غير صحيح. لقد وقعت شركة ( أ ) عقودًا فقط بشأن استئجار سفن على أساس "استئجار مركب عاري"، ولذلك فإن تطبيق المادتين ٤ و ٦ من القرار الوزاري رقم ٣٤٠ المؤرخ في ١٣٧٠/٧/١ هـ بشأن رواتب موظفي شركة ( أ )، هو تطبيق غير صحيح على الإطلاق. فالمادتان ٤ و ٦ من القرار الوزاري رقم ٣٤٠ لا تنطبقان على الرواتب المدفوعة للموظفين، ولذلك لا صلة لهما بهذا الاعتراض. وهاتان المادتان تنطبقان على الجهات التي تزاوّل النشاط في المملكة العربية السعودية.

كما ورد في النقطة ١ أعلاه، استأجرت شركة ( أ ) السفن على أساس "استئجار مركب عاري"، ووافقت على تشغيل السفن على نفقتها؛ لتتمكن من ضبط تكاليف عملياتها. وكما جاء في اتفاقيات استئجار السفن تتحمل شركة ( أ ) كافة المصاريف المتعلقة بتشغيل السفن. ونورد فيما يلي الجزء ذا العلاقة من اتفاقيات استئجار السفن لاطلاع سعادتكم:

"نفقات البواخر خلال فترة الإيجار

تتحمل شركة ( أ ) مصاريف الباخرة خلال فترة الإيجار، مثل: أجور البحارة، وراتب الإجازة، والطعام، والوقود والزيوت، والماء، ورسوم الميناء، ومصاريف الهجرة، ورسوم الوكالة، والرسوم الحكومية والضرائب المحلية".

لقد سبق وأرفقنا نسخة من اتفاقيات إيجار السفن لاطلاع المصلحة في الملحق ٣ من خطاب اعتراضنا رقم ٧-٢٦٨٣ (الملحق ١).

يتضح من المقتطف أعلاه، أن مصروف أجور البحارة كان من مسؤولية شركة ( أ )، وقد دفع جزء من تلك الأجور إلى البحارة بشكل مباشر، بينما دفع لهم المبلغ المتبقي بواسطة مالك السفن. وفي ضوء ما تقدم، فإن هذا المبلغ يجب ألا يخضع لضريبة الأرباح التقديرية؛ لأنه يمثل الأجور الفعلية المدفوعة للبحارة.

- لا يجوز إخضاع الرواتب لضريبة الأرباح التقديرية. تنص الأنظمة الضريبية السعودية على أنه لا يجوز فرض ضريبة على استرداد رواتب الموظفين العاملين في المملكة العربية السعودية.

وكما تدرك اللجنة الموقرة، فإن الرواتب تخص موظفي شركة ( أ ) ودفعت بالنيابة عن شركة ( أ )، وتم فيما بعد ردها من قبل شركة ( أ )، ولذلك فإن الشركة غير المقيمة لم تحقق أي دخل من المملكة العربية السعودية، ولم تقدم أي خدمات إلى شركة ( أ ) في المملكة العربية السعودية.

وبناء على ذلك، فإن إجراء المصلحة بربط ضريبة أرباح تقديرية على رد تلك المصاريف الفعلية مخالف للنظام الضريبي.

وبما أن المبالغ المذكورة أعلاه تمثل الرواتب الفعلية المدفوعة إلى البحارة، سواء دفعت لهم مباشرة أو بواسطة مالك السفن، فإن هذه المبالغ يجب ألا تخضع لضريبة الأرباح التقديرية.

- قضية اعتراض صدر بها قرار من اللجنة الاستئنافية:

#### **قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٠٧٧ لعام ١٤٣٢هـ**

في قضية مشابهة لقضية شركة ( أ )، أيدت اللجنة الاستئنافية موقف المكلف في قرارها المذكور أعلاه. نورد فيما يلي مقتطفًا للجزء ذي الصلة من القرار الاستئنافي لاطلاع اللجنة الموقرة:

"وبالاطلاع على بعض عقود الموظفين، تبين أنها مبرمة مع شركة .....، وتم تعيينهم في الوظائف التالية: نائب مدير عام، مشرف ميداني، مهندس ميكانيكي، مدير إنشاء مقيم، مدير تخطيط... إلخ، وبناء عليه وحيث تبين من المستندات التي قدمها المكلف، أن شركة ..... لم تمارس أي أعمال في المملكة، كما تبين أن دورها يقتصر على كونها وسيطًا لدفع رواتب موظفي المكلف في حساباتهم خارج المملكة نيابة عنه، ومن ثم استرداد هذه التكاليف وذلك لضمان الدفع المنتظم لرواتبهم في حساباتهم البنكية، ومما يعزز هذا الرأي المادة الثانية من اتفاقية الخدمة الموقعة بين الشركتين، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به، من عدم فرض ضريبة جهات غير مقيمة على شركة .....".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار أعلاه في الملحق ٣.

#### **ملخص:**

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه، تأمل شركة ( أ ) أن تتكرم اللجنة الموقرة بإصدار قرار يتضمن الإعزاز للمصلحة بعدم احتساب ضريبة أرباح تقديرية على الرواتب والأجور، بما في ذلك المبالغ المدفوعة إلى مالك السفن مقابل أجور طواقم السفن (البحارة).

### **٣- فرض ضريبة وزكاة وضريبة أرباح تقديرية على إجمالي الدخل المحقق في المنطقة المحايدة:**

#### **أ- وجهة نظر المصلحة:**

استنادًا إلى ما توصل إليه فريق الفحص الميداني، الذي قام بفحص حسابات الشركة للأعوام من ١٩٩٨ إلى ٢٠٠١، من خلال البيانات المقدمة أثناء الفحص، بأن نشاط الشركة يتمثل في نقل المواد والعاملين من موانئ المملكة إلى المنطقة المحايدة. وبناء عليه، تم اعتماد أن تعامل الإيرادات الناتجة عنها كأجور شحن من موانئ المملكة، وبالتالي تم إخضاع إجمالي الدخل للزكاة والضريبة. أما الخطاب الوزاري رقم (٣٧٦١/٤) بتاريخ ١٤٠٩/٦/١هـ المشار إليه، فهو يعنى بالشركات العاملة في المنطقة

المحايدة، تلك الشركات الحاصلة على عقود مباشرة من الشركة القائمة بالأعمال في المنطقة المحايدة، وهي شركة ( ب )، وهي شراكة بين شركة ( د ) وشركة ( ح )، أما شركة ( أ )، فهي حاصلة على عقد من شركة ( ت ) ومقرها السعودية، بالتالي فهي أدت أعمال شحن من المملكة إلى المنطقة المحايدة.

## ب- وجهة نظر شركة ( أ ):

إن توضيحات موكلنا المفصلة مدرجة في النقطة ٥ من خطاب الاعتراض رقم ٧-٢٦٨٣ (الملحق ١). وفيما يلي توضيحات موكلنا الإضافية بشأن الموضوع:

- تود شركة ( أ ) الإفادة أن وجهة نظر المصلحة، بأن الشركة تزاوّل نشاط النقل غير صحيحة على الإطلاق. وحسبما يظهر من الإيضاح ١ حول القوائم المالية المدققة، وشهادة السجل التجاري، فإن الشركة تزاوّل تشغيل السفن لخدمة آبار الزيت في المناطق المغمورة لأغراض صيانة وإصلاح وإقامة منصات الحفر، بالإضافة إلى خدمات المسح، والمساندة، والغوص، والخدمات المتعلقة بذلك. نرفق نسخة من القوائم المالية المدققة لسنة ٢٠٠٤، ونسخة من شهادة السجل التجاري التي تظهر نشاط الشركة، وذلك في الملحق ٤. وقد دونت المصلحة بشكل واضح في محضر الفحص الميداني للسنوات ١٩٩٨ إلى ٢٠٠١ (مرفق نسخة في الملحق ٥) إن نشاطات شركة ( أ ) قد أدّيت في المنطقة المحايدة المغمورة.

- إن السفن التي تنقل العمال ليست من النوع الذي تقوم شركة ( أ ) بتشغيله، حيث إن السفن التي تنقل العمال تبحر بسرعة عالية، وهذه الميزة غير متوفرة في السفن التي تشغلها شركة ( أ ).

- تود شركة ( أ ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى أن عقدها مع شركة ( ت ) كان لتقديم سفن لخدمة حقول الزيت البحرية في المنطقة المحايدة، لأغراض صيانة وإصلاح، وإقامة منصات الحفر، بالإضافة إلى خدمات المسح، والمساندة، والغوص، والخدمات المتعلقة بذلك.

- يتضمن الملحق ٦ لاطلاع اللجنة الموقرة نسخًا من العقود المبرمة بين شركة ( ط ) أو شركة ( ب ) وشركة ( ت ) تعني كافة منصات الحفر، المراكب، المرافق، المعدات، الآلات، الأدوات، الأجهزة، قطع الغيار، المواد واللوازم التي سيتم تقديمها من قبل شركة ( ت ) لأغراض عقدها مع شركة ( ط ) أو شركة الأعمال المشتركة. كما أوردت المادة ١-٤-٧ من العقود أن المراكب تعني قوارب القطر و/أو التزويد و/أو العمل و/أو الانتظار التي سيقدمها المقاول لتأدية العمل على النحو المنصوص عليه في الكشف ب أو أي بديل/ بدائل عنه المعتمد من قبل شركة ( ط ) أو شركة الأعمال المشتركة. وقد تضمنت المعدات التي سيتم تقديمها من قبل شركة ( ت ) إلى شركة ( ط ) منصات حفر بحرية وقوارب. وحيث إنه لم يكن لدى شركة ( ت ) قوارب لتنفيذ عقدها مع شركة ( ط )، أو مع شركة ( ب )، فقد قامت باستئجار هذه السفن بعقود من الباطن من شركة ( أ ).

يتضح للجنة الموقرة مما تقدم أن سفن شركة ( أ ) قد تم تشغيلها في المنطقة المحايدة حسبما اشترطته شركة ( ط )، أو شركة ( ب ) في عقدها مع شركة ( ت ).

- النشاطات الرئيسية للسفن أو القوارب المقدمة من قبل شركة ( أ ) إلى شركة ( ت ) / شركة ( ط ). إن العقد مع شركة ( ت ) يتضمن المواصفات التي يتعين على سفن الشركة استيفاؤها لتكون مؤهلة للعقد. وهذه المواصفات تحدد حجم السفينة وسعتها وقدراتها. وهذه المواصفات تتضمن أن يكون لدى السفينة من القدرات ما يلزم لتحريك وإعادة إقامة وتثبيت منصات الحفر العاملة في المنطقة المحايدة. أما السفن المبنية لنقل العمال، فلا تستوفي هذه المواصفات.

تعتقد شركة ( أ ) أنه من الملائم أن نعتبر أن شركة ( ت ) كانت فقط قادرة على تأدية الأعمال المتعاقد عليها مع شركة ( ط )، أو شركة ( ب ) بمساعدة شركة ( أ ). وإن منصات الحفر التي تقوم بتشغيلها شركة ( ت ) ليس لديها القدرة على نقل منصات



الحفر إلى المنطقة المحايدة وإقامتها في المواقع المخططة للحفر وإعادة تثبيتها في صيانة الآبار ومواقع حفريات التنقيب الأخرى. ولذا فإن تحريك منصات الحفر هي مهمة سفن الشركة. وهذا النشاط يعتبر الأساس الرئيسي الذي تم من أجله تحديد مواصفات السفن. وعند الربط بين نشاطات الشركة وواجبات منصات الحفر، تظهر صورة عمليات الشركة ونشاطاتها بصورة أكثر دقة.

لقد قدمت هذه السفن خدمات حيوية لثلاث منصات حفر بحرية تابعة لشركة ( ت ) كانت تعمل في المنطقة المحايدة المغمورة بين المملكة العربية السعودية والكويت. نرفق نسخة من تأكيد شركة ( ت ) بهذا الخصوص في الملحق ٧.

وقد عملت هذه السفن في تقديم الخدمات التالية في المنطقة المحايدة المغمورة:

- تحريك/ سحب منصات الحفر البحرية ضمن المناطق المحددة للحفر في المنطقة المحايدة المغمورة.
  - البقاء بالقرب من منصات الحفر البحرية العاملة في المنطقة المحايدة المغمورة لتلبية المتطلبات التشغيلية اليومية لمنصات الحفر.
  - شحن المواد واللوازم من ميناء ..... إلى منصات الحفر البحرية الثلاث العاملة في المنطقة المحايدة. ومن الجدير بالملاحظة أن تشغيل السفن المستأجرة كان مقتصرًا على مياه المنطقة المحايدة، حيث لم يتم تشغيلها من أي ميناء آخر في المملكة العربية السعودية كما فهم فريق الفحص الميداني خطأ.
- بناء على ذلك، فإن شركة ( أ ) والسفن المستأجرة، قد اقتضت في تأدية نشاطاتها على المنطقة المحايدة المغمورة، واستنادًا إلى خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣٧٦١/٤ المؤرخ في ١٤٠٩/٦/١هـ، فإن ٥٠% فقط من الضرائب والزكاة تستحق الدفع في المملكة العربية السعودية.

- مساحة المنطقة المحايدة المغمورة:

تود شركة ( أ ) إفادة اللجنة الموقرة أن المصلحة قد أخطأت في فهم مساحة المنطقة المحايدة المغمورة (المائية) بين المملكة العربية السعودية والكويت. فالمنطقة المغمورة (المائية) بين المملكة العربية السعودية والكويت، تشكل المنطقة المحايدة. أما المنطقة اليابسة، فهي في الواقع مقسومة بين المملكة العربية السعودية والكويت، ولذلك لا تقع ضمن المنطقة المحايدة.

وبناء على ذلك، فإنه بينما تقع مباني ومرافق ميناء ..... على اليابسة ضمن الحدود الإقليمية السعودية، فإن المنطقة المغمورة أو المائية تقع في المنطقة المحايدة. إن منصات الحفر البحرية المقدمة من شركة ( ت )، والقوارب المقدمة من شركة ( أ )، كان يتم تشغيلها بالكامل في المنطقة المائية، أي المنطقة المحايدة. وقد أكدت شركة ( ت ) هذه الحقيقة بخطاب تأكيدها المقدم للمصلحة (الملحق ٧). كما أن محضر الفحص الميداني المحرر من قبل فريق الفحص التابع للمصلحة بشأن السنوات ١٩٩٨ إلى ٢٠٠١، قد أكد أيضًا بوضوح أن شركة ( أ ) تعمل في المنطقة المحايدة (الملحق ٥).

كان يتعين على شركة ( أ )، تقديم إقراراتها في المملكة العربية السعودية والكويت، كذلك تلاحظ اللجنة الموقرة من المادة ٤ من الاتفاقية المبرمة بين شركة ( أ ) وشركة ( ت )، أنه كان يتعين على شركة ( أ ) تقديم إقراراتها الضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت على النحو المذكور أدناه: لأن النشاطات قد أدت في المنطقة المحايدة المغمورة بين المملكة العربية السعودية والكويت:

"المبلغ المحجوز:

أ- يحتفظ المستأجر بحقه في حجز ٥% من كل دفعة كضمان لقيام المالك بسداد مستحقات الزكاة، و/أو ضريبة الدخل المترتبة عليه بموجب هذا العقد بالمملكة العربية السعودية والكويت. على أن يتم الإفراج عن المبلغ المحجوز للمالك بدون أدنى تأخير فور قيامه بتقديم شهادات الزكاة والدخل الصادرة من الجهات المختصة بالمملكة العربية السعودية والكويت عن هذه الفترة.

ب- يتم تعديل نسبة الحجز المشار إليها أعلاه بنفس المبلغ ونفس المعادلة التي تسنها إدارتا الزكاة والدخل بالمملكة العربية السعودية والكويت".

بناء على ذلك، قدمت شركة ( أ ) إقرارات ضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت في جميع السنوات قيد المناقشة. نرفق نسخة من العقد المبرم مع شركة ( ت )، والذي يتعين على شركة ( أ ) بموجبه تقديم الإقرارات الضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت في الملحق ٨. كما سبق وأرفقنا نسًا من الشهادات الضريبية الصادرة عن وزارة المالية بالكويت في هذا الخصوص في الملحق ٧ من خطاب اعتراضنا رقم ٠٧-٢٦٨٣ (الملحق ١).

تأييدًا لوجهة نظر الشركة بأن الخدمات قد نفذت بأكملها في المنطقة المحايدة المغمورة، تود شركة (أ) أن تقدم المستندات التالية للجنة الموقرة على سبيل الإيجاز:

(أ) نسخة من العقد المبرم مع شركة ( ت )، والذي يشترط على شركة ( أ ) تقديم إقرارات ضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت (الملحق ٨).

(ب) نسخة من الخطاب الصادر من شركة ( ت )، والذي يؤكد بأن شركة ( أ ) قد نفذت العقود في المنطقة المحايدة المغمورة (الملحق ٧).

(ج) نسخة من شهادات الضريبة الصادرة من وزارة المالية بالكويت (الملحق ٩).

بناء على التعليمات الواردة في خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣٧٦١/٤ بتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ (مرفق نسخة في الملحق ١٠)، فإنه يتعين على مكلفي الضريبة والزكاة العاملين في المنطقة المحايدة المغمورة أن يدفعوا ٥٠% من الضريبة والزكاة المستحقة على النشاطات المؤداة في المنطقة المحايدة المغمورة، وقد نص الخطاب الوزاري على ما يلي:

"... 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، مع تطبيق هذه القاعدة من بداية ممارسة أي من المكلفين لأنشطتهم في المنطقة المذكورة".

وفقًا للخطاب المذكور أعلاه، وبما أن عمليات شركة ( أ ) كلها قد أديت في المنطقة المحايدة المغمورة، فإن شركة ( أ ) تعتقد أن الضريبة وضريبة الأرباح التقديرية والزكاة المستحقة من الشركة ينبغي احتسابها وفقًا للتعليمات المذكورة أعلاه، أي على أساس ٥٠% من النشاطات.

الخطاب الوزاري رقم ٣٧٦١/٤ قضى بفرض الضريبة/ الزكاة على كافة مكلفي الزكاة ومكلفي الضريبة العاملين في المنطقة المحايدة بنسبة ٥٠%.

إن شركة ( أ ) غير موافقة على تفسير المصلحة بأن الخطاب الوزاري رقم ٣٧٦١/٤ يعنى بالشركات التي تحصل على عقود مباشرة مع شركة ( ط )، أو شركة ( ب )، وتلاحظ اللجنة الموقرة من الخطاب الوزاري (الملحق ١١) أن معالي الوزير قد وجه المصلحة بجباية الزكاة/ ضريبة الدخل بنسبة ٥٠% على نشاطات جميع مكلفي الزكاة/ الضريبة العاملين في المنطقة المحايدة المغمورة. ولم يرد أي ذكر لما يجعل ذلك مقتصرًا على الشركات المتعاقدة مباشرة مع شركة ( ط )، أو شركة (ب) المشتركة. بل على العكس وجه معالي الوزير صراحة بتطبيق هذه التعليمات على جميع مكلفي الزكاة/ الضريبة العاملين في المنطقة المحايدة.

الأمر الملكي رقم ٣١٧٢ بتاريخ ١٤٣٤/١/٢٥هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم ٢٦ بتاريخ ١٤٣٤/١/١٩هـ ينطبقان على المقاولين الرئيسيين ومقاولي الباطن.

يود موكلنا إفادة اللجنة الموقرة، أن نظام ضريبة الدخل السعودي كان دائماً ينطبق على المقاولين الرئيسيين ومقاولي الباطن العاملين في المنطقة المحايدة، دون أي تمييز بين المقاول الرئيسي ومقاول الباطن. وفي هذا الخصوص يود موكلنا أن يلفت عناية اللجنة الموقرة إلى الأمر الملكي الصادر مؤخرًا برقم ٣١٧٢ بتاريخ ١٤٣٤/١/٢٥هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم ٢٦ بتاريخ ١٤٣٤/١/١٩هـ (مرفق نسخة في الملحق ١١). وتلاحظ اللجنة الموقرة أن المقتطف أدناه ينص على التالي:

"يطبق القرار على المقاولين والموردين الكويتيين المرتبطين بعقود مع عمليات ..... المشتركة الذين يعملون في القسم الجنوبي من المنطقة المقسومة بين المملكة والكويت فقط، بغض النظر عن طبيعة الخدمات المقدمة منهم، سواء كانوا مقاولين رئيسيين أو مقاولين من الباطن، وسواء كانت لهم منشأة دائمة في المملكة، أم لم يكن لهم منشأة دائمة فيها، ويقصد بالمقاولين والموردين الكويتيين الأشخاص الطبيعيين الحاصلين على الجنسية الكويتية والشركات الكويتية عن حصص الكويتية فيها".

تلاحظ اللجنة الموقرة من المقتطف أعلاه والمستندات المرفقة، أن النظام الضريبي السعودي ينطبق على المقاول الرئيسي ومقاول الباطن، ولذلك فإنه لا أساس لما احتجت به المصلحة.

#### ملخص:

لقد كانت المهمة الأساسية لسفن الشركة هي مساعدة شركة ( ت ) في تلبية متطلباتها التعاقدية مع شركة ( ط ) أو شركة ( ب )، وهذا يتمشى مع الطريقة التي نظرت فيها شركة ( أ ) بشكل دقيق إلى طبيعة عملياتها، والتصريح عن إيراداتها للأغراض الضريبية في كل من المملكة العربية السعودية والكويت. وتعتقد شركة ( أ ) أنها قد استخدمت كل المعلومات ذات الصلة المتوفرة لديها لإعداد إقراراتها الضريبية، واتبعت ما رأيته تفسيراً صحيحاً وملائماً للاتفاقيات المتعددة بين المملكة العربية السعودية والكويت، للتشرف بدفع الضرائب في كلتا الدولتين. إن تطبيق وتحديد وجهة نظر غير صحيحة بمقارنة نشاطات الشركة بخدمة سيارة الأجرة ليس رأياً طائلاً، وينتج عنه ازدواجاً ضريبياً غير منصف، وهو الأمر الذي قصدت الحكومتان تجنبه. في ضوء التوضيحات أعلاه، تأمل شركة ( أ ) أن تتكرم اللجنة الموقرة بإصدار قرار باحتساب الضريبة والزكاة وضريبة الأرباح التقديرية على ٥٠% من إجمالي الدخل المتحقق في المنطقة المحايدة.

#### ٤- ربط الزكاة والضريبة على حصص الشريك السعودي والشريك الأجنبي:

##### أ- وجهة نظر المصلحة:

أوضحنا في البند السابق الشركات المعنية بالتعليمات الواردة بالخطاب الوزاري رقم (٣٧٦١/٤) بتاريخ ١٤٠٩/٦/١هـ المشار إليه، حيث إن المقصود بالشركات العاملة في المنطقة المحايدة هي الشركات الحاصلة على عقود مباشرة من شركة ( ب )، وليس الشركات الحاصلة على عقود من الباطن من شركات سعودية تعمل في المنطقة المحايدة، كما هي حال شركة ( أ ). عليه، نرى رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

##### ب- وجهة نظر شركة ( أ ):

إن وجهة نظر موكلنا المفصلة مدرجة في النقطة ٦ من خطاب الاعتراض رقم ٧-٢٦٨٣ (الملحق ١)، وفيما يلي توضيحات موكلنا الإضافية بشأن الموضوع:

- يود موكلنا إفادة اللجنة الموقرة أن كل مواقفه الموضحة في النقطة ٣ أعلاه، تنطبق أيضًا هنا في النقطة (٤) ردًا على حجة المصلحة المذكورة أعلاه. وكما أوضحنا في النقطة ٣ أعلاه، فإن حجة المصلحة المذكورة أعلاه من غير أساس.

لو كان قصد معالي الوزير أن يجعل هذه الميزة مقتصرة على الشركات التي لديها عقود مباشرة مع شركة ( ب )، فعندئذ كان خطابه سيذكر أن هذه الميزة غير متاحة للشركات التي لديها عقود من الباطن من الشركات السعودية العاملة في المنطقة المحايدة، تحت عقد مباشر مع شركة الأعمال المشتركة.

- تود شركة ( أ ) إفادة اللجنة الموقرة أن ربط المصلحة النهائي يتناقض مع الأنظمة الراهنة، كما تم توضيحها في خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣٧٦١/٤ بتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ (الملحق ٤) من خطاب اعتراضنا رقم ٠٧-٢٦٨٣. وتأييدًا لوجهة نظر الشركة بأن الخدمات قد نفذت بأكملها في المنطقة المحايدة المغمورة، نرفق لسعادتكم المستندات التالية:

(أ) نسخة من العقد المبرم مع شركة ( ت )، والذي يشترط على شركة ( أ ) تقديم إقرارات ضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت. يرجى مراجعة النقطة ٣-٥ أعلاه (الملحق ٨ من خطاب اعتراضنا رقم ٠٧-٢٦٨٣).

(ب) نسخة من الخطاب الصادر من شركة ( ت )، والذي يؤكد أن شركة ( أ ) قد نفذت العقود في المنطقة المحايدة المغمورة (الملحق ٦ من خطاب اعتراضنا رقم ٠٧-٢٦٨٣).

(ج) نسخة من شهادة الضريبة الصادرة من وزارة المالية بالكويت، والتي تؤكد تسديد الالتزام الضريبي من قبل شركة ( أ ) على عقودها مع شركة ( ت ) (الملحق ٧ من خطاب اعتراضنا رقم ٠٧-٢٦٨٣). علمًا بأن الشهادات الصادرة من وزارة المالية بالكويت تشير إلى إيرادات الإيجار التالية التي حققتها شركة ( أ ) من عقودها مع شركة ( ت ):

٢٠٠٢م	١٤,٥١٤,٢٧٦ ريال سعودي
٢٠٠٣م	١٤,٤٨٧,٠٥٥ ريال سعودي
٢٠٠٤م	١٥,٦٢٥,٦١٥ ريال سعودي

لقد صرحت شركة ( أ ) عن الإيرادات الإجمالية المذكورة أعلاه في المملكة العربية السعودية والكويت، وسددت التزاماتها الضريبية تبعًا لذلك على أساس ٥٠% في كل بلد.

#### ملخص:

نظرًا إلى تقيد شركة ( أ ) بالأنظمة الحالية المنطبقة على النشاطات المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة، كما ظهر بوضوح من المستندات المرفقة، واستنادًا إلى التوضيحات الواردة في النقطة ٣ أعلاه، فإن شركة ( أ ) تأمل من اللجنة الموقرة الإيعاز إلى المصلحة بإلغاء الربط المعدل، وربط الضريبة والزكاة على حصص الشريك الأجنبي والشريك السعودي على أساس ٥٠%.

## ٥- غرامة التأخير:

### أ- وجهة نظر المصلحة:

إن الفروقات الناتجة التي تم احتساب غرامة التأخير عليها نتجت عن بنود مستقرة وواضحة بالنظام، وليست موضوع خلاف بين المكلف والمصلحة، مما يلزم معه إخضاع تلك الفروقات إلى غرامة التأخير وفقاً للمادة (١٥) من النظام الضريبي والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ.

### ب- وجهة نظر شركة (أ):

إن وجهة نظر موكلنا المفصلة مدرجة في النقطة ٧ من خطاب الاعتراض رقم ٠٧-٢٦٨٣، وفيما يلي توضيحات موكلنا الإضافية بشأن الموضوع:

يود موكلنا إفادة اللجنة الموقرة مع كل احترام، أنه غير موافق على وجهة نظر المصلحة بأن الفروقات الضريبية نتجت عن بنود مستقرة وواضحة بالنظام، بل على العكس من ذلك، فإن شركة (أ) تعتقد أنها طبقت التوضيحات المستقرة والواضحة في عرضها الأصلي لإقراراتها الضريبية.

كما تعتقد شركة (أ) أن أي استنتاجات نهائية بخلاف المواقف التي تبنتها شركة (أ)، تكون تفسيرات جديدة يجب عدم تطبيقها بأثر رجعي، وذلك بفرض غرامات تأخير السداد.

وتلاحظ اللجنة الموقرة أن المصلحة قبلت الإقرار الضريبي لشركة (أ) في السنوات السابقة، واستمرت الشركة في تقديم إقراراتها على ذلك الأساس، وهناك خلاف حقيقي من الناحية الفنية بين المصلحة وشركة (أ)، وبالتالي فإن أي ضريبة شركات إضافية ناشئة عنه يجب ألا تخضع لغرامة التأخير.

وبالإضافة إلى التوضيحات الواردة في النقطة ٧ من خطاب الاعتراض رقم ٠٧-٢٦٨٣، تود شركة (أ) أن توضح ما يلي:

### - المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ

ينص المنشور الدوري رقم ٣ على ما يلي:

"وأن المقصود من هذا الجزاء هو:

أ- ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام.

ب- ضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة، وتحقيق مطالب الخزنة العامة في حينها حفظاً للصالح العام.

ويتحقق هذان الغرضان بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه، وهو الاستقطاع والدفع في الميعاد المحدد، أو تقديم البيان والتسديد في الميعاد المحدد، وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير. وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائماً، إلى أن يقوم الدليل على العكس؛ لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئاً إلى أن تثبت عليه الإدانة.

..... إن المقصود من لفظ (الضريبة المستحقة) هو الضرائب المستحقة حسب اعتقاد المكلف، بشرط توفر حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ القانون، وليس المقصود هو الضرائب التي يثبت استحقاقها بعد تصفية مواضع اللبس والخلاف في المسائل الدقيقة.

وكذلك 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....".

نرفق نسخة من المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩ هـ في الملحق ١٢.

#### - المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٣٩٣ هـ

ينص المنشور الدوري رقم ٥ على ما يلي:

"إن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة لا تستحق".

نرفق نسخة من المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٣٩٣ هـ في الملحق ١٣.

تلاحظ اللجنة الموقرة أن المنشورين الدوريين المذكورين أعلاه يؤكدان الأمور التالية:

- الغرض من الغرامات المفروضة بموجب النظام، هو التأكد من التقيد بالأنظمة والمحافظة على حقوق الخزينة.
  - أنه يكفي أن يقوم المكلف بالوفاء بالتزاماته في الموعد المحدد بالنظام؛ لينجو من غرامة التأخير. أي أن يقدم المكلف إقراره وفقاً للنظام وفي المواعيد المحددة.
  - أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة بناء على دراستها للإقرار.
- تلاحظ اللجنة الموقرة، أن شركة ( أ ) كانت دائماً تقدم كل إقراراتها ضمن الفترة المحددة طبقاً للنظام الضريبي السعودي. وبناء على ما تقدم، تعتقد شركة ( أ ) أن موقف المصلحة بشأن غرامة التأخير لا سند له.

#### - قضايا اعترضت بها قرارات:

١- قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٦٣٩ لعام ١٤٢٧ هـ

تود شركة ( أ ) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٦٣٩ لعام ١٤٢٧ هـ، والذي ألغت 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 مقتطفاً من الجزء ذي العلاقة من القرار المذكور لاطلاع المصلحة الموقرة:

"يتضح من المادة الخامسة عشرة من النظام، والمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية، والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩ هـ، 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 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 العلاقة من القرار أعلاه في الملحق ١٤ لاطلاع المصلحة.

٢- قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٥٢٨ لعام ١٤٢٥ هـ

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

"وترى اللجنة أن الخلاف بين المصلحة والمكلف بشأن الإيرادات المفوترة 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 ١٥.

## ملخص:

في ضوء التوضيحات المقدمة أعلاه، تأمل شركة ( أ ) أن تتكرم اللجنة الموقرة بالإيعاز إلى المصلحة لإصدار ربط معدل يتم فيه إسقاط غرامة التأخير للسنوات من ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٤.

### ٦- الأخطاء المادية في الربط النهائي:

وافقت المصلحة على أن تأخذ في الحسبان دفعات ضريبة الأرباح التقديرية التالية التي لم تؤخذ في الاعتبار في الربط النهائي:

(أ) ٩,٩٨٧ ريال سعودي لعام ٢٠٠٣م.

(ب) ٤٤,٩٩٤ ريال سعودي لعام ٢٠٠٤م.

يأمل موكلنا، أن تتكرم اللجنة الموقرة بالإيعاز إلى المصلحة بإدراج دفعات ضريبة الأرباح التقديرية المذكورة أعلاه في الربط المعدلة للعامين ٢٠٠٣م و ٢٠٠٤م.

### الخلاصة النهائية:

وأخيراً، تأمل شركة ( أ )، أن تتكرم اللجنة الموقرة في ضوء التوضيحات المفصلة أعلاه بالإيعاز إلى المصلحة بإجراء ربط معدل على السنوات ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م يتم فيه:

- احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠% على تكاليف استئجار السفن.
- عدم احتساب ضريبة أرباح تقديرية على المبالغ المدفوعة مقابل رواتب وأجور البحارة، بما في ذلك المبالغ المدفوعة إلى مالك السفن تحت حساب أجور بحارة (طواقم سفن) شركة ( أ ).
- احتساب الضريبة والزكاة وضريبة الأرباح التقديرية على ٥٠% من الدخل المحقق في المنطقة المحايدة.
- ربط الضريبة والزكاة على حصص الشركاء الأجانب والسعوديين على أساس ٥٠%.
- إلغاء غرامة التأخير.
- اعتماد دفعات ضريبة الأرباح التقديرية البالغة ٩,٩٨٧ ريال سعودي، و ٤٤,٩٩٤ ريال سعودي للعامين ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ على التوالي.

ويسر شركة ( أ )، أن تقدم أي معلومات أو توضيحات إضافية قد تراها اللجنة ضرورية بشأن الأمور المذكورة أعلاه.

وقد ورد للجنة خطاب ممثلي المكلف المقيّد لدى اللجنة برقم ٧ وتاريخ ١٤٣٥/٢/٢٨ هـ مرفق به نماذج اتفاقية عمل، وصورة السجل التجاري القديم والجديد.

كما ورد للجنة رد من ممثلي المصلحة المقيّد لدى اللجنة برقم ١٠ وتاريخ ١٤٣٥/٣/٦ هـ ردّاً على مذكرة ممثلي المكلف المقدمة للجنة خلال الجلسة ونصه:

"إشارة إلى طلبكم التعليق على المذكرة المقدمة من المكلف/ شركة ( أ ) رقم مميز ..... أثناء جلسة الاستماع التي عقدت بتاريخ ١٤٣٥/٠٢/٢١ هـ لمناقشة اعتراض المكلف على الربط الزكوي والضريبي النهائي الذي أجرته المصلحة للأعوام من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٤م، بموجب خطاب المصلحة رقم ٣/١٧٩ بتاريخ ١٤٢٨/٥/١٦ هـ نفيكم بالآتي:

أولاً: احتساب ضريبة أرباح تقديرية على أساس ربح تقديري ١٠٠% على القيمة التجارية للسفن.

قامت المصلحة باحتساب الضريبة على المبالغ المدفوعة مقابل إيجار السفن بواقع ١٠٠% بناء على المعطيات التالية:

إن القرار الوزاري رقم ٣٤٠ بتاريخ ١٤٣٧٠/٧/١ هـ الفقرة (٦) حدد الأرباح التقديرية بما لا يقل عن ١٥% من إجمالي الواردات العامة، في حالة عدم وجود حسابات نظامية يركن إليها، وبالتالي يحق للمصلحة زيادة هذه النسبة متى كانت هناك مبررات وأسباب تدعو إلى رفع النسبة، وكان السبب في رفع النسبة إلى ١٠٠% أنه بالاطلاع على الاتفاقية بين المكلّف والشركة المالكة للبواخر شركة (ت)، اتضح أن الشركة المحلية تتحمل جميع المصاريف للبأخرة المستأجرة أثناء فترة الاستئجار دون التقيد بمصاريف معينة. (ملحق ٣ أحمر من مذكرة المكلّف).

وبالتالي، فإن القيمة الإيجابية المدفوعة إلى مالك السفن تمثل قيمة صافية غير متعلقة بأي تكاليف متكبدة، مما تعتبر أرباحاً صافية تخضع للضريبة بالكامل.

ثانياً: احتساب الضريبة على أساس ربح تقديري ١٥% على إجمالي مصاريف الرواتب والأجور.

إن إجراء المصلحة بخصوص هذا البند، تم بناء على عدم وجود وثائق ومستندات تثبت أن طاقم البحارة في السفن المستأجرة موظفون لدى المكلّف. وعليه، فإن الربط ضمن احتساب ضريبة تقديرية على مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل توفير طاقم البحارة، كما أن المكلّف لم يقدم إضافة جديدة ضمن المذكرة المقدمة أثناء الجلسة، مثل عقود التوظيف، ومسيرات الرواتب، أو أي مستند آخر موثق ذات علاقة.

ثالثاً ورابعاً: فرض زكاة وضريبة دخل عن حصص الشركاء السعوديين والأجانب، وضريبة أرباح تقديرية على إجمالي الدخل المحقق بالمنطقة المحايدة.

يرى المكلّف أنه مشمول بالقرار الوزاري رقم ٣٧٦١ وتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ، القاضي بفرض الزكاة والضريبة على ٥٠% من الوعاء الزكوي والضريبي والأرباح التقديرية للجهات غير المقيمة.

نفيدكم علماً بأن ما قدمه المكلّف من مستندات ووثائق أثناء جلسة الاستماع يبين الآتي:

١- إن العقد المبرم بين المكلّف وشركة ( ت )، يوضح أن مسؤولية المكلّف هي تسليم البواخر المستأجرة في ميناء ..... للمستأجر/ شركة ( ت )، ويعاد تسليمها بعد انقضاء العقد للمكلّف في نفس الميناء، أو أي ميناء آخر يتفق عليه. وبالتالي، فإن المكلّف ليس له علاقة بالأعمال التي تتم داخل المنطقة المحايدة الذي يشملها القرار الوزاري المشار إليه أعلاه. (ملحق ٨ أحمر من مذكرة المكلّف).

٢- إن التعميم رقم ١٤٣٤/١٦/٣٣٦٠ هـ وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٧، المقدم من قبل المكلّف والصادر عن المصلحة، بشأن تحمل الدولة للمبالغ الضريبية والغرامات المترتبة على المقاولين والموردين، نوضح أن هذا التعميم يطبق على المقاولين والموردين الكويتيين العاملين بالمنطقة المحايدة. (ملحق ١١ أزرق من مذكرة المكلّف).

٣- إن الشهادات الضريبية الصادرة من وزارة المالية بدولة الكويت، والمقدمة من قبل المكلّف، لا توضح أن هناك التزاماً ضريبياً على ٥٠% من إيرادات المكلّف إلى دولة الكويت عن الأعمال التي تتم بالمنطقة المحايدة. (ملحق ٩ أزرق من مذكرة المكلّف).

٤- إن العقد بين شركة ( ت ) وشركة ( ط ) قدمه المكلّف باللغة الإنجليزية، حيث يفترض تقديم ترجمة له باللغة العربية، حتى يمكن دراسته والتعليق عليه، ونرى من حيث المبدأ أن هذا العقد ينظم العلاقة بين شركة (ت) وشركة ( ط ) عن الأعمال التي تتم في المنطقة المحايدة، وليس للمكلّف علاقة مباشرة بذلك. (ملحق ٦ أزرق من مذكرة المكلّف).

#### خامساً: الغرامات.



بالنسبة إلى الغرامات نكتفي بما جاء في المذكرة المرفوعة إلى اللجنة بشأن اعتراض المكلف بهذا الخصوص، مع الإشارة إلى أن قرارات اللجان الاستئنافية، والذي يستند عليها المكلف، لا يمكن الركون إليها في كل الأحوال، حيث إن هذه القرارات تمثل حالات لها وقائعها الخاصة بها".

### ثالثاً: الناحية الموضوعية:

#### البند الأول: الضريبة على إيجار السفن بنسبة ١٠٠% بدلاً من ٢٠%

##### أ- وجهة نظر المكلف:

"نشير إلى خطاب سعادتكم رقم ٣/٣١٧٩ بتاريخ ١٦/٥/١٤٢٨ هـ (٢٠٠٧/٦/٢)، الذي تضمن ربطاً نهائياً للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م.

إن موكلنا غير موافق على الربط النهائي المذكور أعلاه، وقد كلفنا بتقديم اعتراض لديكم بالنيابة عنه، وعلى الأسس التالية، علماً بأنه يتم تقديم هذا الاعتراض ضمن المهلة النظامية، ووفقاً للأنظمة ذات الصلة، ونرفق خطاب تفويض لهذا الغرض في الملحق ١.

##### ١ - خلفية الموضوع:

١-١ إن شركة ( أ ) مسجلة في المملكة العربية السعودية كشركة ذات مسؤولية محدودة، تزاوّل تشغيل السفن لخدمة آبار الزيت في المناطق المغمورة لأغراض صيانة وإصلاح وإقامة منصات الحفر، بالإضافة إلى خدمات المسح والمساندة والغوص والخدمات المتعلقة بذلك. والشركة مملوكة بنسبة ٧٠% و ٣٠% لشريك أجنبي وشريك سعودي على التوالي.

٢-١ أبرمت شركة ( أ ) عقوداً مع شركة ( ت )، تم تنفيذها خلال السنوات ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م. لقد كانت شركة ( ت ) هي العميل الوحيد لشركة ( أ ) خلال السنوات المذكورة، حيث قدمت شركة ( أ ) سفناً لمساندة منصات الحفر البحرية التي تشغلها شركة ( ت ) في المنطقة المحايدة المغمورة بموجب عقودها مع شركة ( ط ). وقد استأجرت شركة ( أ ) ٤ سفن لتشغيلها في المنطقة المحايدة المغمورة. وقد تم تنفيذ كافة عمليات شركة ( أ ) في المنطقة المحايدة المغمورة الواقعة بين المملكة العربية السعودية والكويت. وحسبما يتطلبه العقد المبرم مع شركة ( ت )، قامت شركة ( أ ) بتقديم الإقرارات الضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت؛ لأن النشاطات المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة تخضع للضريبة مناصفة في كلا البلدين بنسبة (٥٠ : ٥٠).

٣-١ سبق للمصلحة أن أصدرت للسنوات السابقة (١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م) ريوّاً معدلة على نفس الأساس، واعتترض عليها شركة (أ)، ومن المفهوم لدى موكلنا أنه تم تحويل ذلك الاعتراض إلى لجنة الاعتراض الابتدائية.

##### ٢ - الأمور قيد الخلاف:

١-٢ احتساب ضريبة أرباح تقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠% على استئجار السفن (الإيجار).

٢-٢ احتساب ضريبة أرباح تقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ١٥% على إجمالي مصاريف الرواتب.

١-٣-٢ فرض ضريبة وزكاة وضريبة أرباح تقديرية على إجمالي الدخل المحقق في المنطقة المحايدة.

٢-٣-٢ فرض ضريبة أرباح تقديرية على إجمالي المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة بشأن الأعمال المنفذة في المنطقة المحايدة.

٤-٢ احتساب غرامة تأخير على الضريبة الإضافية الناشئة عن البنود ١-٢ و ٢-٢ و ١-٣-٢ و ٢-٣-٢ أعلاه.

٥-٢ أخطاء مادية في الربط النهائي.

ويسر شركة ( أ )، أن تفيد بما يلي حول كل واحدة من النقاط المذكورة أعلاه:

٣- احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠%.

على استئجار المركب العاري (إيجار السفن المستأجرة).

١-٣ احتسبت المصلحة الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠%، بدلاً من الربح التقديري بنسبة ٢٠%، الذي احتسبته الشركة في اقراراتها النهائية، والذي قبلته المصلحة في السنوات السابقة لعام ١٩٩٨م، علماً بأن أساس احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ١٠٠% من قبل المصلحة يستند إلى الربط المعدل للسنوات ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م. وقد ذكرت المصلحة في خطاب الربط المعدل ما يلي:

"كما تبين من الفحص أن الشركة المؤجرة للسفن لا تتحمل أي تكاليف، فيعتبر ما دفع مقابل إيجار السفن بمثابة ربح صافي".

وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بما يلي:

١-١-٣ يتضح من النص أعلاه، أن فريق الفحص الميداني قد أخطأ في فهم طبيعة وأحكام اتفاقيات تأجير السفن.

وتود شركة ( أ ) إفادة المصلحة أن اتفاقية تأجير السفن قد ذكرت بوضوح أن السفن كانت مستأجرة على أساس اتفاقية "استئجار مركب عاري". ونورد فيما يلي الجزء ذا العلاقة من اتفاقية استئجار السفن لاطلاع المصلحة:

"الغرض من الاتفاقية

عقد تأجير للبواخر الموضحة في القائمة أدناه أو البواخر البديلة لها والمملوكة لشركة ( س ) إلى شركة (أ) على أساس الباطنة الواحدة في اليوم وفق الأسعار المذكورة أدناه:"

وتود شركة ( أ ) أن تفيد أن هناك أساسين متعارف عليهما في حالة استئجار المراكب أو السفن لتحديد سعر الإيجار:

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

(٢) أساس استئجار المركب العاري، حيث يتكبد المالك الاستهلاك وتكلفة التمويل وبعض مصاريف العمل الأخرى الضرورية المتعلقة بالسفينة. أما كافة مصاريف التشغيل المباشرة، فيتحمّلها الطرف الذي استأجر السفينة. ومن الواضح أن سعر الإيجار الذي يتم تحديده في الحالة الأولى أعلى من سعر الإيجار الذي يتم تحديده في الحالة الثانية.

وتدرك المصلحة الموقرة أن ربح مالك السفن في أي من الحالتين يكون كما هو لأن سعر الإيجار يكون مختلفاً في كل حالة.

استأجرت شركة ( أ ) السفن على الأساس الثاني المذكور أعلاه، أي على "أساس استئجار مركب عاري". وبناء على ذلك، كان يتوجب دفع مبلغ إيجار ثابت إلى مالك السفن مقابل استئجار السفن، وقد وافقت شركة ( أ ) على تحمل مصاريف التشغيل الفعلية المذكورة تحديداً في الاتفاقية. وقد اختار موكلنا هذا الأساس من أجل ضبط وإدارة المصاريف الفعلية لتشغيل السفن.

وقد حددت أسعار الإيجار على أساس استئجار المركب العاري كما وردت في اتفاقيات إيجار السفن كما يلي:

السفن	إيجار سنوي ثابت دولار أمريكي	إيجار يومي دولار أمريكي
الباخرة .....	٨٥,٩٣٢	٣٢٠
الباخرة .....	٦٧,٢٢٤	٣٢٠
الباخرة .....	٩٠,٣٤٢	٣٢٠
الباخرة .....	٩٠,٣٤٢	٣٢٠
الباخرة .....	٨٥,٩٣٢	٣٢٠
الباخرة .....	٦٧,٢٢٤	٣٢٠
الباخرة .....	٩٠,٦٨٤	٣٢٠
الباخرة .....	٩٠,٦٨٤	٣٢٠
الباخرة .....	٨٧,٨٤٠	٤٢٠
الباخرة .....	٨٧,٨٤٠	٤٢٠
الباخرة .....	٩١,٥٠٠	٤٢٠
الباخرة .....	٩١,٥٠٠	٤٢٠

نرفق نسخًا من فواتير الإيجار عن جميع السنوات في الملحق ٢ تسهيلًا لاطلاع سعادتكم.

وقد تم الاتفاق في عقود استئجار السفن (الملحق ٣)، أن تتحمل شركة ( أ ) مسؤولية مصاريف التشغيل التالية:

"تتحمل شركة ( أ ) مصاريف الباخرة خلال فترة الإيجار، مثل: أجور البحارة، وراتب الإجازة، والطعام، والوقود، والزيوت، والماء، ومصاريف الهجرة، ورسوم الوكالة، والرسوم الحكومية، والضرائب المحلية".

يود موكلنا أن يلفت انتباهكم إلى أن قيمة كل سفينة تبلغ ملايين الدولارات الأمريكية، وقد تجاهل فريق الفحص الميداني أن بعض المكونات الرئيسية لبند التكاليف قد تم تكبدها من قبل مالك السفن، ومثال على ذلك: استهلاك السفن، وتكاليف التمويل، ومصاريف العمل الأخرى المتعلقة بالسفينة.

تعتقد شركة ( أ ) أنه يتبين من التوضيحات أعلاه، أن إيجار السفن المدفوع إلى المالك لم يكن ربحًا؛ لأن المالك يتكبد مصاريف رئيسية، مثل: الاستهلاك، وتكاليف التمويل، ومصاريف العمل الأخرى، ونحوها.

وفقاً لمقتضى النظام، فإن الإجراء المتبع لدى المصلحة عادة هو احتساب الضريبة على إيجار المعدات/ السفن، على أساس ربح تقديري بنسبة ١٥%. وقد قامت شركة ( أ ) من تلقاء نفسها باحتساب ضريبة الأرباح التقديرية للسنوات ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م، على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠%. كما أن المصلحة قد احتسبت الضريبة في الربوط الأصلية للسنوات ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م، على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠%.

إن الشركة ليست على علم بأي تغيير في ظروف التشغيل أو الأنظمة أو تفسيراتها، مما قد يبرر رفع نسبة رفع الربح التقديري إلى ١٠٠% على إيجار المعدات. كما أن ظروف وطبيعة الخدمات المؤداة بقيت ثابتة كما كانت عليه خلال السنوات السابقة التي قبلت فيها المصلحة سداد الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠%.

قضية استئناف صدر بها قرار.

أصدرت اللجنة الاستئنافية الموقرة قرارها رقم ٤٠٥ لعام ١٤٢٣ هـ الذي حكمت فيه بما يلي:

"... مما رأته معه اللجنة بالأغلبية، رفض استئناف المكلف. وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به من تأييد المصلحة في رفع نسبة الأرباح التقديرية إلى ٢٠% باستثناء تأجير المعدات الذي يحتسب عليها بنسبة ١٥%.

تلاحظ المصلحة من القرار أعلاه أن الإجراء المتبع لدى المصلحة والمعتمد من قبل اللجنة الاستئنافية هو احتساب الضريبة على أساس ربح تقديري بنسبة ١٥% على تأجير المعدات.

### ملخص:

استناداً إلى التوضيحات أعلاه تعتقد شركة ( أ ) أن المصلحة لم تفهم طبيعة وأحكام اتفاقيات تأجير السفن وتجاهلت تماماً أنه يتعين على مالك السفن أيضاً أن يتكبد بعض عناصر التكلفة الرئيسية، وهي استهلاك السفن وتكاليف التمويل ومصاريف العمل الضرورية الأخرى. ونظراً إلى ما تقدم، تأمل شركة ( أ ) من المصلحة إصدار ربط معدل يتم فيه احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على أساس ربح تقديري بنسبة ٢٠% على مصاريف استئجار السفن".

### وجهة نظر المصلحة:

"استناداً إلى ما توصل إليه فريق الفحص الميداني والذي قام بفحص حسابات الشركة للأعوام من ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م، من أن الشركة المؤجرة لا تتحمل أي تكاليف من جراء تأجيل السفن، بل يتحملها الطرف المستأجر الأمر الذي يستدعي خضوع مبلغ الإيجار المدفوع كاملاً للضريبة بواقع ١٠٠% نظراً لممارسة النشاط داخل المملكة (من الموانئ السعودية إلى المنطقة المحايدة)".

### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يطالب باحتساب الأرباح على أساس ٢٠%؛ لأن مالك السفن يتكبد مصاريف رئيسية مثل الاستهلاك وتكاليف التمويل. بينما ترى المصلحة خضوع كامل مبلغ الإيجار المدفوع للضريبة بواقع ١٠٠%، باعتباره ربحاً صافياً حصل عليه مالك السفن من نشاط تم بالمملكة العربية السعودية.

وبرجوع اللجنة إلى القوائم المالية، والمذكرة المقدمة من المكلف خلال الجلسة، والتي ورد فيها: "وقد استأجر موكلنا السفن على أساس "استئجار مركب عاري"، أي بسعر إيجار أقل، بحيث يتمكن من ضبط مصاريف التشغيل وتقليلها، وبناء على ذلك كان يتوجب دفع مبلغ إيجار ثابت إلى مالك السفن مقابل استئجارها، وقد وافقت شركة ( أ ) على تحمل مصاريف التشغيل الفعلية المذكورة تحديداً في الاتفاقية. وقد اختار موكلنا هذا الأساس من أجل ضبط وإدارة المصاريف الفعلية لتشغيل السفن".

وعليه، فإن السفن المؤجرة ملك لشركة ( س ) (شركة غير مقيمة)، وهي التي تقوم بدفع المصاريف المتعلقة بالسفن المستأجرة من صيانة، وتأمين، وعمالة، ومعدات ملاحية، وخلافه نيابة عن المكلّف، ثم يقوم المكلّف بسداد تلك المصاريف لشركة ( س ) (الشركة غير المقيمة) بالإضافة إلى قيمة إيجار السفن.

ومن خلال قائمة الدخل للأعوام من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٤م، اتضح أن تكاليف تشغيل بمبلغ ١٥,٦٧٨,٣٤٤ ريال، ومبلغ ١٢,٦٨٦,١٤٧ ريال، ومبلغ ١٤,٢١٧,٧٥٠ ريال، قد اعتمدتها المصلحة كمصاريف واجبة الحسم للأعوام المذكورة.

وهي تمثل كامل الإيرادات التي حصل عليها مالك السفن شركة ( س ) منها بمبلغ ١٢,٧٤٧,٦٤٤ ريال ومبلغ ٩,٧٧٨,٦٨٢ ريال ومبلغ ١٢,٠٩٣,٠٧٥ ريال الذي يمثل قيمة المصاريف المستردة من شركة ( أ ).

ويتضح أن المبالغ المدفوعة إلى شركة ( س ) (الشركة غير المقيمة) مقابل استئجار السفن للأعوام من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٤م مبلغ ٢,٩٣٠,٧٠٠ ريال، ومبلغ ٢,٩٠٧,٤٦٥ ريال، ومبلغ ٢,١٢٤,٦٧٥ ريال للأعوام أعلاه على التوالي، مما يعني أن المصلحة أخضعت قيمة إيجار السفن للضريبة بعد اعتماد كافة مصاريف تشغيل السفن.

وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

الأعوام	المبالغ المدفوعة كمصاريف	المبالغ المستردة كإيرادات	الفرق (الإيجار)
٢٠٠٢م	١٥,٦٧٨,٣٤٤ ريال	١٢,٧٤٧,٦٤٤ ريال	٢,٩٣٠,٧٠٠ ريال
٢٠٠٣م	١٢,٦٨٦,١٤٧ ريال	٩,٧٧٨,٦٨٢ ريال	٢,٩٠٧,٤٦٥ ريال
٢٠٠٤م	١٤,٢١٧,٧٥٠ ريال	١٢,٠٩٣,٠٧٥ ريال	٢,١٢٤,٦٧٥ ريال

عليه، ترى اللجنة تأييد المصلحة في احتساب ضريبة أرباح تقديرية بواقع ١٠٠% على قيمة إيجار السفن، باعتبارها أرباحاً صافية للأعوام من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٤م.

## البند الثاني: الضريبة على مصاريف رواتب البحارة بنسبة ١٥%.

### أ- وجهة نظر المكلّف:

"فرضت المصلحة ضريبة أرباح تقديرية على إجمالي تكلفة الرواتب والأجور الخاصة بشركة ( أ ) على أساس ربح تقديري بنسبة ١٥%. ومن المفترض أن المصلحة فرضت ضريبة الأرباح التقديرية على أساس الربط المعدل للسنوات ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م. وأن موكلنا غير موافق على هذه المعالجة؛ لأنه لا يجوز فرض ضريبة أرباح تقديرية على تكلفة الرواتب بما فيها رواتب طواقم السفن.

تود شركة ( أ ) إفادة المصلحة أنه من أجل فهم طبيعة المصاريف أعلاه، لا بد من النظر في النقاط التالية:

- بناءً على اتفاقيات استئجار السفن، قامت شركة ( أ ) باستئجار أربع سفن للعمليات في المنطقة المحايدة المغمورة.
- بناءً على اتفاقيات استئجار السفن، كانت شركة ( أ ) مسئولة عن تحمل تكاليف أجور طواقم السفن، ولذلك جرى تصنيف تلك التكاليف على نحو صحيح كمصاريف رواتب وأجور في الحسابات والإقرارات الضريبية للسنوات أعلاه.
- تم دفع الأجور جزئياً بشكل مباشر للبحارة، بينما دفع الباقي لهم عن طريق مالك السفن.

كما تلاحظ المصلحة أن اتفاقيات استئجار السفن قد نصت بوضوح على أن أجور البحارة من مسؤولية شركة ( أ ).

نورد فيما يلي الجزء ذا العلاقة من اتفاقيات استئجار السفن لاطلاع سعادتكم:

"نفقات البواخر خلال فترة الإيجار

تتحمل شركة ( أ ) مصاريف الباخرة خلال فترة الإيجار، مثل: أجور البحارة، وراتب الإجازة، والطعام، والوقود، والزيوت، والماء، ورسوم الميناء، ومصاريف الهجرة، ورسوم الوكالة، والرسوم الحكومية، والضرائب المحلية".

يتضح من المقتطف أعلاه، أن مصروف أجور البحارة كان من مسؤولية شركة ( أ ). وقد دفع جزء من تلك الأجور إلى البحارة بشكل مباشر، بينما دفع لهم المبلغ المتبقي بواسطة مالك السفن. وفي ضوء ما تقدم، فإن هذا المبلغ يجب ألا يخضع لضريبة الأرباح التقديرية؛ لأنه يمثل أجور بحارة، حيث تقتضي الأنظمة الراهنة عدم فرض ضريبة أرباح تقديرية على رواتب البحارة. كما تنص الأنظمة الراهنة على عدم توجب ضريبة الأرباح التقديرية على مصاريف الرواتب والأجور التي تتكبدها الشركة بشأن موظفيها العاملين في مكاتبها.

#### ملخص:

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه، تأمل شركة ( أ ) من المصلحة عدم احتساب ضريبة أرباح تقديرية على المبالغ المدفوعة مقابل الرواتب والأجور، بما في ذلك المبالغ المدفوعة إلى مالك السفن مقابل أجور طواقم السفن (البحارة)".

#### ب - وجهة نظر المصلحة:

"إن المبالغ المدفوعة للبحارة هي في الواقع أجور عمالة مدفوعة لجهة غير مقيمة في المملكة، تم التعاقد معها وأدت الخدمة بالكامل داخل المملكة، مما يترتب عليه نظامًا إخضاع هذه المبالغ المدفوعة لضريبة جهات غير مقيمة بواقع ١٥%، وفقًا للمادتين (٤، ٦) من القرار الوزاري رقم ٣٤٠ وتاريخ ١٣٧٠/٧/١هـ".

#### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى عدم فرض ضريبة أرباح تقديرية على رواتب البحارة؛ لأن اتفاقيات استئجار السفن نصت بوضوح على أن أجور البحارة من مسؤولية شركة ( أ ).

بينما ترى المصلحة أن المبالغ المدفوعة للبحارة هي في الواقع أجور عمالة مدفوعة لجهة غير مقيمة مارست العمل بالكامل داخل المملكة، مما يترتب عليه نظامًا إخضاع المبالغ المدفوعة لها لضريبة جهات غير مقيمة بواقع ١٥%.

وبرجوع اللجنة إلى وقائع القضية، ودراسة ملفها وما قدمه ممثلو المكلف، لم يتبين للجنة أن البحارة موظفون تابعون لشركة ( أ ). وبالتالي، ما دفع لهم من أجور يخضع لضريبة جهات غير مقيمة، وفقًا للمادة الرابعة، والمادة السادسة من القرار الوزاري رقم ٣٤٠ وتاريخ ١٣٧٠/٧/١هـ.

وعليه، ترى اللجنة تأييد المصلحة في احتساب ضريبة أرباح تقديرية بنسبة ١٥% على رواتب البحارة.

## البند الثالث: ضريبة الأرباح التقديرية على إجمالي الدخل المحقق في المنطقة المحايدة.

### أ- وجهة نظر المكلف:

"احتسبت المصلحة ضريبة أرباح تقديرية على استئجار السفن (٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م) وأجور البحارة (٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م) وأقساط التأمين (٢٠٠٣)، دون أن تحسم الجزء البالغ ٥٠% من تلك المبالغ، الذي تم التصريح عنه في الكويت تمشيًا مع الربط المعدل على السنوات ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م. وفي هذا الخصوص يود موكلنا أن يفيد بما يلي:

١-٥ بناءً على التعليمات الواردة في خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣٧٦١/٤ بتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ (مرفق نسخة في الملحق ٤)، فإنه يتعين على مكلفي الضريبة والزكاة العاملين في المنطقة المحايدة المغمورة أن يدفعوا ٥٠% من الضريبة والزكاة المستحقة على النشاطات المؤداة في المنطقة المحايدة المغمورة. وقد نص الخطاب الوزاري على ما يلي:

"... 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، مع تطبيق هذه القاعدة من بداية ممارسة أي من المكلفين لأنشطتهم في المنطقة المذكورة".

وفقًا للخطاب المذكور أعلاه، وبما أن عمليات شركة ( أ ) كلها قد أيدت في المنطقة المحايدة المغمورة، فإن شركة ( أ ) تعتقد أن الضريبة وضريبة الأرباح التقديرية والزكاة المستحقة من الشركة ينبغي احتسابها وفقًا للتعليمات المذكورة أعلاه، أي على أساس ٥٠% من النشاطات.

٢-٥ إن أساس الربط النهائي الذي أجرته المصلحة للسنوات ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م، وكما ذكرنا أعلاه، يتمثل افتراضيًا في الربط المعدل للسنوات ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م، وقد أوردت مصلحة الزكاة والدخل السبب التالي لتبرير احتساب ضريبة الأرباح التقديرية في السنوات ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م على كامل المبلغ دون حسم ٥٠% من المبلغ الذي يتم التصريح عنه في الكويت:

"... حيال ما توصل إليه فريق الفحص الميداني بالمصلحة، حيث إن الفريق من خلال البيانات المقدمة أثناء الفحص توصل إلى أن نشاط الشركة يتمثل في نقل المواد والعاملين من موانئ المملكة إلى المنطقة المغمورة، وبناءً عليه تعامل الإيرادات كأجور شحن من موانئ المملكة، والتي تخضع بالكامل للضريبة والزكاة".

إن استنتاج فريق الفحص الميداني لا يستند إلى حقائق، وذلك للأسباب التالية:

١- أن فريق الفحص الميداني قد دون في محضر الفحص للسنوات ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م (مرفق نسخة في الملحق ٥) أن نشاطات شركة ( أ ) قد أديت في المنطقة المحايدة المغمورة.

٢- أن السفن المستأجرة قد اقتصرَت تشغيلها على المنطقة المحايدة المغمورة بين المملكة العربية السعودية والكويت، وأن هذه السفن قدمت خدمات مساندة إلى ثلاث منصات حفر تابعة لشركة ( ت )، وتعمل في المنطقة المحايدة المغمورة. نرفق نسخة من تأكيد شركة ( ت ) بشأن هذا الموضوع في الملحق ٦.

وقد عملت هذه السفن في تقديم الخدمات التالية في المنطقة المحايدة المغمورة:

- شحن المواد واللوازم من ميناء ..... إلى منصات الحفر البحرية الثلاث في المنطقة المحايدة. ومن الجدير بالملاحظة، أن تشغيل السفن المستأجرة كان مقتصرًا على مياه المنطقة المحايدة، حيث لم يتم تشغيلها من أي ميناء آخر في المملكة العربية السعودية، كما فهم فريق الفحص الميداني خطأ.
- تحريك/ سحب منصات الحفر البحرية ضمن المنطقة المحايدة المغمورة.
- تقديم خدمة مساندة الانتظار لمنصات الحفر البحرية العاملة في المنطقة المحايدة المغمورة.

بناءً على ذلك، فإن شركة ( أ ) والسفن المستأجرة قد اقتضت في تأدية نشاطاتها على المنطقة المحايدة المغمورة، واستناداً إلى خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣٧٦١/٤ المؤرخ في ١٤٠٩/٦/١هـ، فإن ٥٠% فقط من الضرائب والزكاة تستحق الدفع في المملكة العربية السعودية.

٣-٥ قدمت شركة (أ) إقرارات ضريبية في الكويت.

تلاحظ المصلحة من المادة ٤ من الاتفاقية المبرمة بين شركة ( أ ) وشركة ( ت )، أنه كان يتعين على شركة ( أ ) تقديم إقراراتها الضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت على النحو التالي:

"المبلغ المحجوز:

أ- يحتفظ المستأجر بحقه في حجز ٥% من كل دفعة كضمان لقيام المالك بسداد مستحقات الزكاة و/أو ضريبة الدخل المترتبة عليه، بموجب هذا العقد بالمملكة العربية السعودية والكويت.

على أن يتم الإفراج عن المبلغ المحجوز للمالك بدون أدنى تأخير، فور قيامه بتقديم شهادات الزكاة والدخل الصادرة من الجهات المختصة بالمملكة العربية السعودية والكويت عن هذه الفترة.

ب- يتم تعديل نسبة الحجز المشار إليها أعلاه بنفس المبلغ، ونفس المعادلة التي تسنها إدارتا الزكاة والدخل بالمملكة العربية السعودية والكويت".

بناءً على ذلك، قدمت شركة ( أ ) إقرارات ضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت في جميع السنوات قيد المناقشة (انظر النقطة ٦ أيضاً). ونرفق في الملحق (٧) نسخاً من الشهادات الصادرة عن وزارة المالية بالكويت في هذا الخصوص تسهلاً للاطلاع.

#### ملخص:

استناداً إلى التوضيحات أعلاه، وبما أن عمليات شركة ( أ ) كلها قد اقتصر تنفيذها على المنطقة المحايدة، فإن شركة ( أ ) تعتقد أنه يجب احتساب الضريبة والزكاة المستحقة من الشركة وفقاً لخطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣٧٦١/٤ المؤرخ في ١٤٠٩/٦/١هـ. وفي ضوء ما تقدم، تأمل الشركة من المصلحة التكرم بإصدار ربط معدل، يتم فيه احتساب الضريبة على أساس أرباح تقديرية، بنسبة ٢٠% على ٥٠% من قيمة استئجار السفن (الإيجار) وأقساط التأمين".

#### ب- وجهة نظر المصلحة:

"استناداً إلى ما توصل إليه فريق الفحص الميداني الذي قام بفحص حسابات الشركة للأعوام من ١٩٩٨م إلى ٢٠٠١م من خلال البيانات المقدمة أثناء الفحص بأن نشاط الشركة يتمثل في نقل المواد والعاملين من موانئ المملكة إلى المنطقة المحايدة. وبناء عليه، تم اعتماد أن تعامل الإيرادات الناتجة عنها كأجور شحن من موانئ المملكة، وبالتالي تم إخضاع إجمالي الدخل للزكاة والضريبة. أما الخطاب الوزاري رقم (٦٧٦١/٤) بتاريخ ١٤٠٩/٦/١هـ المشار إليه، فهو يعنى بالشركات العاملة في المنطقة المحايدة، تلك الشركات الحاصلة على عقود مباشرة من الشركة القائمة بالأعمال في المنطقة المحايدة، وهي شركة ( ب )، وهي شراكة بين شركة ( د ) وشركة ( ح ). أما شركة ( أ )، فهي حاصلة على عقد من شركة ( ت ) ومقرها السعودية، بالتالي فهي أدت أعمال شحن من المملكة إلى المنطقة المحايدة".



## الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى ضرورة حسم الجزء البالغ ٥٠% من تلك المبالغ الذي تم التصريح عنه في الكويت.

بينما ترى المصلحة، أن مصدر دخل المكلف من نشاط داخل المملكة، وتمت ممارسة الأعمال في المملكة، لذا فإن المكلف يجب أن يحاسب على أساس ١٠٠%.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية والمذكرة المقدمة من المكلف خلال الجلسة، وبناءً على الاتفاقية المبرمة بين المكلف وشركة ( ت ) بتاريخ ٢٠٠٤/٤/٨م، التي تنص على: "تسلم الباكسة إلى المستأجر كما هو موضح في الملحق (أ) بميناء .....، على أن تكون الباكسة عند تسليمها مجهزة بصورة تامة وصالحة للعمل بالبحر، وبحالة تشغيلية جيدة بالصورة التي تمكن المستأجر من الانتفاع بها، ويتعهد المالك بصيانة الباكسة خلال فترة خدمتها بموجب هذا العقد. على أن يعاد تسليم الباكسة في نهاية العقد إلى المالك بميناء .....، أو بأي ميناء آخر تم الاتفاق عليه، إلا في حالة فقدانها". وذلك كما هو موضح في الاتفاقية في البند (٢). فعليه، إن شركة ( ت ) هي التي تعمل في المنطقة المحايدة، وليس المكلف.

كما يتبين ذلك من صورة العقد رقم (.....) المرفق مع المذكرة المقدمة للجنة من المكلف في جلسة الاستماع، وبالتالي لا ينطبق عليه خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣٧٦١/٤ المؤرخ في ١٤٠٩/٦/١هـ.

أما بخصوص صور الخطابات المقدمة من المكلف الصادرة من وزارة المالية بدولة الكويت برقم م/٥٥/١٦ وتاريخ ٢٠٠٢/٨/١١م، ورقم م/٥٥/١٦ وتاريخ ٢٠٠٤/٩/١١م، ورقم م/٥٥/١٦ وتاريخ ٢٠٠٥/٧/١٢م، لا يتبين منها سداد المكلف للضريبة بنسبة ٥٠% أو التزامه بدفع الضريبة في دولة الكويت، ولم يقدم ما يؤيد ادعائه بسداد الضريبة في دولة الكويت، كالإقرارات الضريبية.

عليه، ترى اللجنة تأييد المصلحة في احتساب الزكاة وضريبة الدخل، وضريبة الجهات غير المقيمة على إجمالي الدخل بواقع ١٠٠%.

## البند الرابع: الزكاة والضريبة على حصص الشريك السعودي والأجنبي

### أ- وجهة نظر المكلف:

"ربطت المصلحة الضريبة والزكاة على حصص الشريك الأجنبي والشريك السعودي، على التوالي، على إجمالي الإيراد الذي حققته شركة ( أ ) من عقودها مع شركة ( ت )، والتي تم تنفيذها في المنطقة المحايدة المغمورة.

كما سبق وأوضحنا بالتفصيل في النقطة (٥) أعلاه، فإن ربط المصلحة النهائي يتناقض مع الأنظمة الراهنة، كما تم توضيحها في خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣٧٦١/٤ بتاريخ ١٤٠٩/٦/١هـ (الملحق ٤). وتأييداً لوجهة نظر الشركة بأن الخدمات قد نفذت بأكملها في المنطقة المحايدة المغمورة، نرفق لسعادتك المستندات التالية:

(أ) نسخة من العقد المبرم مع شركة ( ت )، والذي يشترط على شركة ( أ ) تقديم إقرارات ضريبية في المملكة العربية السعودية والكويت. انظر النقطة ٣-٥ أعلاه (الملحق ٨).

(ب) نسخة من الخطاب الصادر من شركة ( ت )، والذي يؤكد أن شركة ( أ ) قد نفذت العقود في المنطقة المحايدة المغمورة (الملحق ٦).

(ج) نسخة من شهادة الضريبة الصادرة من وزارة المالية بالكويت، والتي تؤكد تسديد الالتزام الضريبي من قبل شركة ( أ ) على عقودها مع شركة ( ت ) (الملحق ٧). علمًا بأن الشهادات الصادرة من وزارة المالية بالكويت، تشير إلى إيرادات الإيجار التالية التي حققتها شركة ( أ ) من عقودها مع شركة ( ت ):

٢٠٠٢م	١٤,٥١٤,٢٧٦ ريال سعودي
٢٠٠٣م	١٤,٤٨٧,٠٥٥ ريال سعودي
٢٠٠٤م	١٥,٦٢٥,٦١٥ ريال سعودي

لقد صرحت شركة ( أ ) عن الإيرادات الإجمالية المذكورة أعلاه في المملكة العربية السعودية والكويت، وسددت التزاماتها الضريبية تبعًا لذلك على أساس ٥٠% في كل بلد.

#### ملخص:

نظرًا إلى تقييد شركة ( أ ) بالأنظمة الحالية المنطبقة على النشاطات المنفذة في المنطقة المحايدة المغمورة، كما ظهر بوضوح من المستندات المرفقة، واستنادًا إلى التوضيحات الواردة في النقطة (٥) أعلاه، فإن شركة ( أ ) تأمل من المصلحة إلغاء الربط المعدل، وربط الضريبة والزكاة على حصص الشريك الأجنبي والشريك السعودي، وفقًا للخطاب الوزاري رقم ٣٧٦١/٤، أي أساس ٥٠%."

#### ب - وجهة نظر المصلحة:

"أوضحنا في البند السابق الشركات المعنية بالتعليمات الواردة بالخطاب الوزاري رقم (٣٧٦١/٤) بتاريخ ١٤٠٩/٦/١ هـ المشار إليه، حيث إن المقصود بالشركات العاملة في المنطقة المحايدة هي الشركات الحاصلة على عقود مباشرة من شركة ( ب )، وليست الشركات الحاصلة على عقود من الباطن من شركات سعودية تعمل في المنطقة المحايدة، كما هي حال شركة ( أ ). عليه، نرى رفض اعتراض المكلف على هذا البند."

#### الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى أن الخدمات نفذت بأكملها في المنطقة المحايدة المغمورة، ويجب حسم الجزء البالغ ٥٠% من إجمالي الإيراد على حصص الشريك السعودي والأجنبي، حيث تم التصريح عن ٥٠% الأخرى في الكويت.

بينما ترى المصلحة أن مصدر دخل المكلف من داخل المملكة، وتمت ممارسة الأعمال في المملكة لذا فإن المكلف يجب أن يحاسب على أساس ١٠٠%.

وحيث توصلت اللجنة في البند الثالث - ضريبة الأرباح التقديرية على إجمالي الدخل المحقق في المنطقة المحايدة - إلى أن المكلف لا يعمل في المنطقة المحايدة وفقًا للأسباب المذكورة في الدراسة والتحليل في البند الثالث.

وعليه، ترى اللجنة تأييد المصلحة في احتساب الزكاة وضريبة الدخل على إجمالي الدخل بواقع ١٠٠% لكل من الشريك السعودي والأجنبي.

## البند الخامس: غرامات التأخير على فروض الضريبة.

### أ- وجهة نظر المكلف:

"غرامة التأخير- أجرت المصلحة ربحاً نهائياً للسنوات ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م، وفرضت غرامة تأخير بواقع ٢٢٤,٤٥٨,٨٦ ريال سعودي. تود شركة ( أ ) الإفادة بأنها قدمت إقراراتها النهائية عن السنوات ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م ضمن المهلة النظامية. وقد درست المصلحة كافة الإقرارات النهائية، والقوائم المالية المدققة، وأنهت الموقف الضريبي للشركة عن كل واحدة من تلك السنوات حتى عام ٢٠٠١م.

وبناءً على ذلك، اعتقدت شركة ( أ ) أن المصلحة قد قبلت الأساس المتبع من قبل الشركة في تقديم إقراراتها عن كل تلك السنوات فيما يتعلق بضريبة الأرباح التقديرية.

ونظراً إلى ما تقدم، تعتقد شركة ( أ ) أن إجراء المصلحة المتمثل في احتساب غرامة تأخير على فرق ضريبة الأرباح التقديرية المربوط من قبل المصلحة يفتقر إلى المبررات ويتعارض من النظام الضريبي. وأن قبول المصلحة للإقرارات النهائية لشركة ( أ ) في كل السنوات السابقة، يؤكد موافقة المصلحة على الأساس المتبع من قبل شركة ( أ ) في إعداد وتقديم إقراراتها النهائية، ولذا استمرت شركة ( أ ) في تقديم إقراراتها الضريبية للسنوات اللاحقة أيضاً متبعة نفس الأساس.

وبناءً عليه، تعتقد شركة ( أ ) أن احتساب غرامة التأخير لا مبرر له ومن غير أساس. ولذا تأمل شركة ( أ ) من المصلحة التكرم بإسقاط غرامة التأخير؛ لأن شركة ( أ ) قدمت إقراراتها لجميع السنوات على أساس مقبول لدى المصلحة.

٢-٧ كذلك تود شركة ( أ ) أن تلفت انتباهكم الكريم إلى ما يلي:

- إن شركة ( أ ) كانت دائماً تسدد الضرائب المستحقة عليها بإخلاص وحسن نية وفقاً للأنظمة الضريبية، حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت، وضمن المواعيد المحددة نظاماً.

- إن الأمور التي نوقشت أعلاه هي قيد الخلاف من نواح عديدة بين مكلف الضريبة ومصلحة الزكاة والدخل، ولذلك ينبغي عدم فرض غرامة تأخير على أية ضريبة إضافية ناشئة عنها، وذلك وفقاً للمادة ١٥ والمنشورين الدوريين رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ، ورقم ٥ ١٣٩٣هـ.

- كما أن المنشور الدوري رقم ٣ لسنة ١٣٧٩هـ ينص على أنه: "يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون؛ لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

وبالإضافة إلى ما تقدم، قضت لجنة الاعتراض الابتدائية لسنة ١٤٠١هـ "عدم فرض غرامة تأخير في الحالات بقراريها بشأن الاعتراضين رقم ٦ ورقم ٤٨، 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 ١٤٠٨هـ.

٣-٧ قراري اللجنة الاستئنافية رقم ٣٠٩ و ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ.

حكمت اللجنة الاستئنافية الموقرة في قراريها رقم ٣٠٩ ورقم ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ على النحو التالي فيما يتعلق بغرامة التأخير:

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

نرفق نسجاً من القرارين رقم ٣٠٩ و ٣١٠ لعام ١٤٢١هـ في الملحق ٩. وفي ضوء ما تقدم ينبغي عدم فرض غرامة تأخير على الفروق الضريبية.

٤-٧ وفي هذا الخصوص تود شركة ( أ ) أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى أن هناك خللاً واضحاً حول الأمور قيد المناقشة. حيث إن النظام الضريبي، وكذلك الإجراء المتبع لدى مصلحة الزكاة والدخل ولجنة الاعتراض الابتدائية، في مثل هذه الأحوال يشير إلى أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير أو إخفاء، في حالة وجود خلاف فني في وجهات النظر بين مكلف الضريبة والمصلحة.

القرار رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤هـ.

أصدرت اللجنة الاستئنافية الموقرة قرارها رقم ٤٤٩ لعام ١٤٢٤هـ، الذي أثبتت فيه نقطة مبدئية بأنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا كان الالتزام الإضافي ناشئاً نتيجة خلاف 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 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 قرار اللجنة الاستئنافية في الملحق ١٠.

٥-٧ قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٤٥٢ لعام ١٤٢٤هـ.

تود شركة ( أ ) أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة في هذا الخصوص إلى قرار اللجنة الاستئنافية، الذي صدر مؤخراً برقم 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 موعده المحدد. وتضمن المنشور الدوري الصادر عن المصلحة برقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ بشأن تطبيق غرامة التأخير وغرامة التهرب، شرّاً 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 دائماً 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 القرار رقم ٤٥٢ في الملحق ١١.

#### ملخص:

"استناداً إلى التوضيحات أعلاه، تأمل شركة ( أ ) من المصلحة أن تتكرم بإسقاط غرامة التأخير عن السنوات ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٤م".

## ب- وجهة نظر المصلحة:

"أن الفروقات الناتجة التي تم احتساب غرامة التأخير عليها نتجت عن بنود مستقرة وواضحة بالنظام، وليست موضوع خلاف بين المكلف والمصلحة، مما يلزم معه إخضاع تلك الفروقات إلى غرامات التأخير وفقاً للمادة (١٥) من النظام الضريبي والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ، والمنشور الدوري رقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ".

## الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يرى 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 معلومات اتضحت للمصلحة كان على المكلف إظهارها 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 والمستندات المقدمة من الطرفين، ومن خلال ما سبق دراسته من البنود الضريبية السابقة، فإن الخلاف بين المكلف والمصلحة هو خلاف غير حقيقي، وتحكمه تعليمات نظامية واضحة.

وعليه، ترى اللجنة سلامة إجراء المصلحة 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 الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٢م حتى ٢٠٠٤م من الناحية الشكلية.

### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- تأييد المصلحة في احتساب الضريبة على إيجار السفن بنسبة ١٠٠% بدلاً من ٢٠%.

٢- تأييد المصلحة في احتساب الضريبة على مصاريف رواتب البحارة بنسبة ١٥%.

٣- تأييد المصلحة في احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على إجمالي الدخل المحقق في المنطقة المحيطة.

٤- تأييد المصلحة في احتساب الزكاة والضريبة على حصص الشريك السعودي والأجنبي.

٥- تأييد المصلحة في احتساب غرامات التأخير على فروق الضريبة.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب للطرفين أمام اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية بالرياض، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلامه، على أن يقوم المكلف بسداد المستحقات المتوجبة عليه طبقاً لهذا القرار.

والله الموفق