(القرار رقم ١٤٦٢ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

في الاستئناف رقم (١٣٨٥/ض) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/١/٢٤هـ 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 إستئنافات 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 وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (٢٦) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على (أ) (المكلف) للفترة المالية المنتهية في ٢٠٠١/١١/٣٠م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/١٢/٢٠هـ كل من:.....و.....و.....، كما مثل المكلف ....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى المصلحة بنسخة من قرارها رقم (٢٦) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (١١/١/٦٧) وتاريخ ١٤٣٣/١٠/٢٣هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٢٥١) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٢٣هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

بند تحديد الأعمال المحلية المصاحبة للتوريد الخاضعة للضريبة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد وجهة نظر المكلف في تحديد الدخل من المملكة الخاضع للضريبة من أمر الشراء رقم (٣٦٩٢) البندين (٢) و(٣).

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن المكلف أفاد بعدم إمساكه دفاتر نظامية وسجلات حتى يمكن إصدار قوائم مالية مدققة منها , ويرغب محاسبته تقديريًا بنسبة ١٥% عن الأعمال المنفذة محليًا بموجب أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م الموقع مع شركة (ب) بشأن توريد وتشغيل وصيانة أجهزة وأنظمة الرسائل الهاتفية والصوتية , وبدراسة البيانات التي قدمها المكلف أجرت المصلحة ربطًا ضريبيًا تم بموجبه تحديد الأعمال المنفذة داخل المملكة تطبيقًا للقرار الوزاري رقم (٢١٩٧/٤) وتاريخ ١٤١١/٣/٢٦هـ كما يلي:

البند	البيـــــــــــــــــــان	قيمة البند بالدولار الأمريكي	الأعمال المنفذة محليًابنسبة٢٠% للبندين (٢و٣) و١٠٠ % للبند (٦)
٢	توريد وتشغيل وصيانة نظام الرسائل الهاتفية وخلية مركز الاتصالات	٢,٩٧٠,٠٠٠	٥٩٤,٠٠٠
٣	توريد وتشغيل وصيانة وتوريد الرسائل الصوتية	٩,٩٠٠,٠٠٠	١,٩٨٠,٠٠٠
٦	تركيب النظام وفحصه	٦٨,٧٥٠	٦٨,٧٥٠
مجموع الأعمال التي تمت داخل المملكة من أمر الشراء بالدولار			٢,٦٤٢,٧٥٠
المجموع بالريال			٩,٩١٠,٣١٢

وقد اعترض المكلف على ربط المصلحة , وانحصر الخلاف بينه وبين المصلحة في نقطتين هما:

١- تحديد قيمة الأعمال المنفذة داخل المملكة طبقًا للبندين (٢،٣) من أمر الشراء.

٢- تحديد نسبة صافي أرباح قيمة هذه الأعمال.

وقد صدر قرار اللجنة الابتدائية مؤيدًا لطلب المكلف من حيث تحديد نسبة صافي أرباح قيمة هذه الأعمال بواقع ١٥% , إلا أن اللجنة لم تبت في نقطة الخلاف الأولى المتمثلة في تحديد قيمة هذه الأعمال، حيث قامت باستعراض وجهة نظر المكلف ثم وجهة نظر المصلحة ثم منطوق القرار الوزاري رقم (٢١٧٩/٤) وتاريخ ١٤١١/٣/٣٦هـ فقط دون ذكر حيثيات توضح قرارها بتأييد المكلف.

وأضافت المصلحة أن القرار الوزاري رقم (٢١٩٧/٤) وتاريخ ١٤١١/٣/٢٦هـ قدّر نسبة ١٠% من قيمة العقد الإجمالية مقابل كل نوع من أنواع الأعمال المصاحبة لعملية التوريد مثل أعمال التركيب والتوريد والإشراف والصيانة إلى آخره من الأعمال التي تصاحب عملية التوريد وتتم داخل المملكة , وفي حالة المكلف تبين أن أمر الشراء جاء عامًا وبدون تفصيل , ولم يشمل على تفاصيل الأعمال التي صاحبت عملية التوريد هي عمليتي الصيانة والتشغيل , وعليه قامت المصلحة بتطبيق القرار الوزاري المذكور وذلك بتطبيق نسبة ١٠% لتحديد قيمة كل عمل مصاحب لعملية التوريد يتم داخل المملكة , وبالتالي تم تحديد الأعمال المحلية للبندين (٢و٣) التي صاحبت التوريد بعملين هما الصيانة والتشغيل.

أما البيان التحليلي الذي قدمه المكلف والموضح فيه قيمة المواد الموردة وقيمة الأعمال المصاحبة لها، فإنه لا يمكن الأخذ به ولا تعتد به المصلحة كونه بيانًا لاحقًا لأمر الشراء , كما أن القيمة المدرجة بالعقد هي قيمة إجمالية تشمل التوريد وكافة العمليات اللاحقة لها وهي قيمة مدمجة وبدون تفصيل لهذه الأعمال.

أما ما يتعلق بتحديد المصلحة صافي ربح الأعمال التي تمت داخل المملكة بنسبة ٢٠% , والذي أيدت اللجنة الابتدائية المكلف في طلبه محاسبته بنسبة صافي ربح ١٥% من قيمة هذه الأعمال طبقًا للقرار الوزاري المشار إليه , فإن المصلحة تتفق مع اللجنة الابتدائية في هذه النسبة.

بناءً على ما تقدم تطلب المصلحة تحديد قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة عن البندين (٢و٣) من أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م وذلك بتقدير نسبة ١٠% من قيمة البندين مقابل كل نوع من أنواع الأعمال المصاحبة لعملية التوريد تطبيقًا للقرار الوزاري رقم (٢١٩٧/٤) وتاريخ ١٤١١/٣/٢٦هـ.

وبعد إطلاع المكلف على وجهة نظر المصلحة قدم مذكرة بتاريخ ١٤٣٥/١٢/٢٠هـ ورد فيها أنه قدم للمصلحة بيانًا بتفاصيل أمر الشراء مبينًا فيه قيمة المواد والمعدات المستوردة وقيمة أعمال التشغيل والصيانة والتركيب , ومصادقًا عليه من صاحب العمل وهي شركة (ب), وفيما يلي مبالغ والخدمات المنفذة محليًا من تركيب تشغيل وصيانة بموجب أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) كالآتي:

البند	بيـــــــــــــــــــــــــان	قيمة الأعمال المنفذة محليًا طبقًا لأمر الشراء
٢	تشغيل وصيانة نظام الرسائل الهاتفية القصيرة	٢٩٧,٠٠٠
٣	تشغيل وصيانة نظام الرسائل الصوتية	٩٩٠,٠٠٠
٦	خدمات تركيب النظام وفحصه	٦٨,٧٥٠
إجمالي الأعمال المنفذة محليًا بالدولار الأمريكي		١,٣٥٥,٧٥٠
إجمالي الأعمال المنفذة محليًا بالريال		٥,٠٨٤,٠٦٢

وكما هو معلوم فإن العقد شريعة المتعاقدين , ويعرف العقد يعرف بأنه توافق أو التقاء إرادتين أو أكثر على إحداث أثر قانوني معين سواء بالإنشاء أو النقل أو التعديل أو الانتهاء , وبتطبيق هذا المعنى على هذه الحالة نجد أن إرادة كل من الشركة وشركة (ب) قد تقابلتا و تراضيتا على توريد المواد والقيام بأعمال صيانة وتشغيل وفق مبالغ أتفقتا عليها وقبلتا بها , وترتب على هذا التقابل في الإرادة وجود أثر قانوني وهو قيام الشركة بتسليم المواد والقيام بالتركيب والتشغيل والصيانة , ومن ثم قيام شركة (ب) بتسديد قيمة هذه المواد والأعمال للشركة.

ولا يوجد شكل أو صيغة محددة للعقد , حيث ترك المشرع تحديد شكل وصيغة العقد لأطرافه , وحيث إن الطرفين هما من تعاقدا , وهما من حددا قيمة الأعمال المنفذة , عليه فإنه لا محل لاجتهاد المصلحة أو تقديرها , حيث إن المصلحة اجتهدت في مسألة لا ينبغي أن تجتهد فيها لأنها تتعلق بأمر واضح وصريح لا يتطلب تقدير.

أما استناد المصلحة إلى القرار الوزاري رقم (٢١٧٩/٤) وتاريخ ١٤١١/٣/٢٦هـ الذي قدّر قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة بما يوازي ١٠% من القيمة الإجمالية للعقد لكل نوع من أنواع النشاط المصاحب للتوريد إذا كانت قيمة العقود بصفة إجمالية دون تحديد , فهذا أمر لا نختلف فيه مع المصلحة في حال أن يكون ما قدم للمصلحة لا يحدد مقدار الأعمال المنفذة داخل المملكة , إلا أن الواقع غير ذلك , حيث قدمت الشركة بيانًا مصادقًا عليه من صاحب العمل وموضحًا فيه قيمة المواد والمعدات المستوردة , وقيمة التشغيل والصيانة والتركيب , وقد قبلت المصلحة كافة القيم الواردة في البنود (١و٤و٥و٧و٨) من البيان المصادق عليه من صاحب العمل كما هي دون تعديل.

وحيث إن القرار رقم (٢١٩٧/٤) قد تضمن أن يتم تقدير الأرباح الجزافية بواقع ١٥% من قيمة الأعمال التي تم انجازها داخل المملكة إذا وردت بصورة محددة ومستقلة , لذا فإن إجراء المصلحة بتقدير الأعمال المنفذة محليًا يعد اجتهاد في أمر صادر فيه قرار وزاري , وكما هو معلوم طبقًا للقواعد المتعارف عليها لا ينبغي الاجتهاد عند وجود نص واضح وصريح , ودور المصلحة هو

دور المنفذ لا المشرع، وعليه يرى المكلف تحديد قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة عن البندين (٢و٣) من أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م وذلك طبقًا للبيانات التفصيلية التي قدمها للمصلحة والمصادق عليها من صاحب العمل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تحديد قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة عن البندين (٢و٣) من أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م وذلك بتقدير نسبة ١٠% من قيمة البندين مقابل كل نوع من أنواع الأعمال المصاحبة لعملية التوريد , في حين يرى المكلف تحديد قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة عن البندين (٢و٣) من أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م وذلك طبقًا للبيانات التفصيلية التي قدمها للمصلحة والمصادق عليها من صاحب العمل , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وقد اطلعت اللجنة على القرار الوزاري رقم (٢١٧٩/٤) وتاريخ ١٤١١/٣/٢٦هـ الذي ورد فيه ما نصه (إذا لم يقدم المكلف إلى مصلحة الزكاة والدخل حساباته النظامية المعتمدة على النحو المشار إليه في الفقرة (١) أعلاه تقوم المصلحة بإنذاره كتابيا وفقًا لتعميمها رقم (٢/٤٢٧٢) في ١٣٩٧/٦/٢٧هـ ويعطى لذلك مهلة لا تتجاوز شهرًا لتقديم ما لديه من حسابات نظامية، فإن قدمها تم تحقيق الضريبة عليه من واقعها...، أما إذا لم يستطع تقديمها وتعذر عليه ذلك فإنه يتم ربط الضريبة عن عمليات التوريد على النحو الآتي:

أ- إذا كانت قيمة المواد الموردة قد وردت في عقد التوريد بصورة محددة ومستقلة عن قيمة الأعمال التي تم انجازها داخل المملكة، ففي هذه الحالة يتم ربط الضريبة وفقًا لقاعدة التقدير الجزافي على تلك الأعمال التي تمت داخل المملكة بواقع ١٥% من قيمتها كأرباح تقديرية خاضعة للضريبة.

ب- إذا كانت قيمة عقود التوريد قد وردت بصفة إجمالية دون تحديد لقيمة المواد بصفة مستقلة عن قيمة الأعمال التي تؤدي داخل المملكة , فيتم تحقيق الضريبة المستحقة عليها من واقعها وفقًا لقاعدة التقدير الجزافي وذلك بتقدير قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة بما يوازي نسبة ١٠% من القيمة الإجمالية للعقد لكل نوع من أنواع النشاط المصاحب للتوريد ثم تقدر أرباح جزافية بواقع ١٥% من قيمة تلك الأعمال المقدرة وتحتسب الضريبة على هذه النسبة وفقًا للنظام).

وباطلاع اللجنة على أمر الشراء المبرم بين المكلف وشركة (ب) تبين أنه ورد بصفة إجمالية، حيث لم يتم تحديد قيمة المواد الموردة والأعمال المنفذة محليًا.

وباطلاع اللجنة على البيان المصادق عليه من صاحب العمل بتفاصيل قيمة بنود أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م من مواد موردة وأعمال مصاحبة لها , تبين أن تفاصيل مبالغ أمر الشراء تنقسم إلى (٨) بنود , كما تبين أن البنود (١و٤و٥و٧و٨) منه مقابل مواد موردة , و لم تشتمل هذه البنود على أعمال منفذة محليًا، كما تبين أن البندين (٢و٣) منه قد اشتملا بالإضافة إلى المواد الموردة على عملين منفذين محليًا وهما التشغيل والصيانة، كما تبين أن البند رقم (٦) منه مقابل عمل منفذ محليًا بالكامل وهو التركيب.

وحيث إن استئناف المصلحة قد انحصر في قيمة الأعمال المحلية من البندين (٢و٣) من البيان التفصيلي لأمر الشراء الذي قدمه المكلف كمستند لتحديد المواد الموردة و الأعمال المنفذة محليا , وحيث إن المصلحة قد أقرت بصحة البنود (١و٤و٥و٧و٨) من هذا البيان حيث لم تحتسب عليها ضريبة , وكذلك أقرت بالقيمة الإجمالية للبندين محل الاستئناف، مما يعني أن المصلحة قد أقرت بصحة هذا المستند كإثبات لتفاصيل المواد الموردة والأعمال المصاحبة لها , وحيث إن القرارات الوزارية تعد وحدة واحدة لا يجوز عند تطبيقها اجتزاء بعض أحكامها وترك البعض الآخر , لذا فإن اللجنة ترى تحديد قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة عن البندين (٢و٣) من أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م وذلك طبقًا للبيانات التفصيلية التي قدمها المكلف ,

وبالتالي رفض استئناف المصلحة في طلبها تحديد قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة عن البندين (٢و٣) من أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م وذلك بتقدير نسبة ١٠% من قيمة البندين مقابل كل نوع من أنواع الأعمال المصاحبة لعملية التوريد, وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى رقم (٢٦) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

رفض استئناف المصلحة في طلبها تحديد قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة عن البندين (٢و٣) من أمر الشراء رقم (٣/٣٦٩٢) وتاريخ ٢٠٠١/٣/٢٦م وذلك بتقدير نسبة ١٠% من قيمة البندين مقابل كل نوع من أنواع الأعمال المصاحبة لعملية التوريد , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،