

## (القرار رقم ١٤٩٧ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

### في الاستئناف رقمي (١٣٩٣-١٤٠١/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/٥/١١هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة رقم (٣٤) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/٢/١٧هـ كل من: .....و.....و.....  
وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المصلحة والمكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بجدة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (٣٤) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (١٩٣/ص/ج/١) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٢٢هـ، كما قدمت المصلحة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (٣٢١) وتاريخ ١٤٣٤/١/٦هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٣٣١) وتاريخ ١٤٣٤/١/٢١هـ، كما قدم ضماناً بنكياً صادراً من (ب) برقم ..... وتاريخ ١٤٣٤/١/٢٠هـ لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

##### البند الأول: إعفاء أرباح ..... لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م من الضريبة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة على أرباح ..... لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م.  
استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة مملوكة بنسبة ٨٥,٧١% من قبل شركة (د) وبنسبة ١٤,٢٩% من (ط)، كما أن شركة (د) مملوكة بالكامل للمجموعة (ج)، وبالتالي فإن (أ) هي أيضاً شركة تابعة لمجموعة (ج).  
وطبقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة يتعين على حكومة المملكة المتحدة تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج .....، كما أن المذكرة تتضمن أيضاً أن تتعاقد حكومة المملكة المتحدة مع (ج) لإكمال بعض الأعمال، وقد وقعت الشركة بموجب برنامج ..... عقداً مع (ج) لتنفيذ أعمال تصميم وتصنيع وتجميع وإصلاح وصيانة أجزاء ولوازم أنظمة ومعدات تتعلق بصيانة .....

وحيث إن العقود بموجب برنامج ..... معفاة من ضريبة الدخل في المملكة، وحيث تم تأكيد الإعفاء الضريبي بموجب الخطاب الوزاري رقم ..... بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ الصادر من صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و.....، وحيث حققت الشركة جزء من أرباحها من العقود المنفذة بموجب برنامج .....، لذا قامت الشركة في إقراراتها الضريبية باستبعاد الأرباح الناتجة

عن العقود المنفذة بموجب برنامج ..... من الأرباح الإجمالية، وبالتالي تم سداد الضريبة على الأرباح الناتجة عن العقود الخاضعة للضريبة فقط.

ولم تعامل المصلحة الأرباح المتحققة بموجب برنامج ..... كأرباح معفاة من الضريبة، كما أيدت اللجنة الابتدائية في قرارها المصلحة بحجة أن المستندات المقدمة من قبل الشركة المتعلقة بالإعفاء الضريبي لبرنامج ..... لا تشير بوضوح إلى أن الشركة معفاة من الضريبة، واستندت اللجنة الابتدائية في حيثيات قرارها إلى البند (ثانيًا) من الأمر السامي رقم ..... وتاريخ ١٤٣١/٣/١٣ هـ الصادر بشأن الأطراف المعفاة من ضريبة الدخل فيما يتعلق بالعقود الموقعة مع الحكومات الأجنبية والشركات، والذي تضمن "إن من يشمله الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نصًا صريحًا بموجب أمر من المقام السامي الكريم وفقًا لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولًا)"، كما استندت اللجنة الابتدائية أيضًا على أن الأمر السامي رقم ..... وتاريخ ١٤٠٧/٩/٢٩ هـ ينص على إعفاء الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن العاملين بمشروع ..... من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة، وأن الأمر السامي المذكور لم يُنص على إعفاء المقاول من الباطن المتعاقد مع المقاول الرئيس من دفع هذه الرسوم أو الضرائب، حيث إن فرض الضريبة على جميع الشركات الأجنبية العاملة بالمملكة هو الأصل والاستثناء هو الإعفاء، لذا يجب أن تفسر نصوص الإعفاء في أضيق نطاق ولا يتوسع في تفسيرها أو يقاس عليها.

وأضاف المكلف أن مذكرة التفاهم بين حكومتي المملكة العربية السعودية و المملكة المتحدة تتضمن أن المقاول الرئيس (ج) والشركات التابعة للمقاول الرئيس مثل (أ) ، والمقاولين الأجانب المتعاقدين على المقاول الرئيس من الباطن لا يخضعون للضريبة بموجب برنامج .....(برنامج ..... سابقًا).

ومذكرة التفاهم هي اتفاق دولي يفرض التزامات معينة على الأطراف الموقعة عليه، وعدم وفاء أي طرف بالتزاماته في هذا الاتفاق يجعل هذا الطرف مسئول بموجب أحكام القانون الدولي، وقد تأكدت هذه المسألة مرارًا وتكرارًا من قبل الأحكام الصادرة عن محكمة العدل الدولية، ووفقًا لذلك، فإن مذكرة التفاهم وثيقة ذات أهمية ويجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء الربط على المقاول الرئيس والشركات التابعة له والمقاولين من الباطن الأجانب.

ولغرض القيام بالتزامات مذكرة التفاهم كمقاول رئيس بموجب برنامج .....، أنشأت (ج) بعض الشركات التابعة في المملكة بما في ذلك (أ)، حيث إن نطاق العمل في البرنامج كان واسعًا جدًا، وقد طُلب من (ج) تنفيذ العمل من خلال الشركات التابعة لها ومقاولي الباطن.

وقد أكد الملحق رقم (٤) من خطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و ..... رقم ..... وتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ بصورة قاطعة أن (ج) والشركات التابعة لها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات برنامج ..... لا تخضع لضريبة الدخل في المملكة عن الأرباح المتحققة ضمن إطار عمل البرنامج، حيث ورد في الخطاب الوزاري ما نصه "علمًا بأن الأسعار التي اتفقتنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، وبالتالي وطبقًا للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج على أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن (ج)، والشركات التابعة لها، وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية لا تخضع للضريبة في المملكة عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

ويلاحظ من ذلك أن عقود برنامج ..... معفاة من الضريبة، وأن الإعفاء يغطي عقود (ج)، وشركاتها التابعة، والمقاولين من الباطن، وأن الإعفاء لا يخص شركة معينة كما هو موضح من الخطاب، ووفقًا لذلك، تُعد أي شركة تابعة ل(ج) أو مقاوليها من الباطن الذين ينفذون العمل بموجب برنامج ..... معفيين من الضرائب في المملكة.

علاوة على ذلك، فإن الأوامر الملكية المذكورة كانت بصفة عامة وموجزة في طبيعتها ولا تتضمن بيانًا بالشركات التي يمكن أن تشارك في تنفيذ البرامج وقد تستمر لعدة سنوات، وخارج حدود مؤسسة واحدة.

وأضاف المكلف أنه يحق له كونه إحدى الشركات التابعة ل(ج)التمتع بالإعفاء الضريبي فيما يتعلق بالأرباح من العقود المنفذة بموجب برنامج ..... للأسباب التالية:

١- لا يوجد ذكر لأسماء الشركات التي سوف تشارك في تنفيذ العمل في برنامج ..... بموجب مذكرة التفاهم وخطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و..... رقم ..... وتاريخ ١٤٠٦/١/٨ هـ الموافق (١٩٨٦/٢/١٦م).

٢- أن أرباح الشركة من مشروع ..... معفاة من الضريبة طبقاً لمذكرة التفاهم وكذلك طبقاً للخطاب الوزاري السابق الإشارة إليه، ولا يوجد أساس أو سند قانوني للمصلحة للإلغاء الإعفاء الضريبي الممنوح بموجب مذكرة التفاهم.

٣- أن المصلحة قد جانبها الصواب حين استندت إلى الأمر السامي رقم ..... وتاريخ ١٤٣١/٣/١٣ هـ كأساس للتأكيد على عدم تمتع الشركة بالإعفاء الضريبي، وتجاهلت أهمية الإشارة إلى الفقرة الأولى من الأمر السامي الكريم رقم ..... بتاريخ ١٤٠٦/١/٧ هـ الموافق (١٩٨٦/٢/١٦م) ومذكرة التفاهم كاتفاقية دولية، وقد ورد في خطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و..... رقم ..... أن المقاول الرئيس والشركات التابعة والمقاولين من الباطن الأجانب لبرنامج ..... لا يخضعون للضريبة، وبالتالي فإن هذا الخطاب يكون ملزماً.

٤- أن القاعدة الثابتة لأنظمة المملكة (بما فيها الأوامر السامية) أنه لا يتم تطبيقها بأثر رجعي، عليه فإن استناد المصلحة على الأمر السامي رقم ..... والذي أصبح واجب التطبيق بتاريخ ١٤٣١/٣/١٣ هـ الموافق (٢٠١٠/٢/٢٧م) للإلغاء الإعفاء الضريبي السابق منحه بموجب مذكرة التفاهم، يعد استناداً في غير محله، علاوة على ذلك فقد تجاهلت المصلحة بصورة غير مبررة كل من مذكرة التفاهم، وكذلك خطاب صاحب السمو الملكي النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء و..... الصادر بتاريخ ١٤٠٦/١/٨ هـ بشأن عدم خضوع أرباح المقاول الرئيس، والشركات التابعة له، والمقاولين من الباطن الأجانب فيما يتعلق ببرنامج ..... للضريبة.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية استندت إلى قرار مجلس الوزراء رقم (٢٧٨) وتاريخ ١٣٩١/٤/١٤ هـ الموافق (١٩٧١/٦/٩م) الذي ينص "كما أن الوزارة قد لاحظت أن بعضاً آخر من الوزارات يلتزم في العقد المبرم مع الشركات الأجنبية بإعفاء أرباح العقد ودخول موظفي المقاولين الأجانب من الضريبة أو أن تتحمل الوزارة دفع تلك الضرائب نيابة عنهم، وكما كان الإعفاء من الضريبة لا يجوز نظاماً إلا في حالة صدور مرسوم ملكي، فإن الوزارات تأخذ بالالتزام الأخير وتطلب تخفيض الضرائب على دخول الأفراد والعاملين مع المقاول ومطالبتها بسداده"، كما نص القرار أيضاً على تطبيق القاعدة التالية: "البند رابعاً: عدم تضمين العقود التي تبرم مع الشركات الأجنبية أو المقاولين أو المتعهدين الأجانب ونحوهم نصاً بإعفاء أرباحهم أو دخول موظفيهم من الضرائب أو أدائها عنهم، ويمكن إذا اقتضت المصلحة ذلك إيراد نص يتضمن إلزام المتعاقد مع الإدارة بدفع كافة الضرائب في أوقاتها المحددة والعودة بعد ذلك إلى الجهة الإدارية المتعاقدة لتعويضه عنها من واقع المستندات والوثائق التي تم بموجبها تسديد تلك الضرائب على مصلحة الزكاة والدخل".

وفي هذا الخصوص نفيد أنه تم إلغاء الفقرة الرابعة المذكورة أعلاه من قرار مجلس الوزراء رقم (٢٧٨) واستبدلت بقرار مجلس الوزراء رقم (١٧) بتاريخ ١٤٠٦/١/١٦ هـ الموافق (١٩٨٥/١٠/١م) والذي ينص على (عدم تضمين العقود التي تبرم مع الشركات الأجنبية أو المقاولين من الباطن أو المتعهدين الأجانب ونحوهم نصاً بإعفاء أرباحهم أو دخول موظفيهم من الضرائب أو أدائها عنهم) ، كما صدرت قرارات مجلس الوزراء رقمي (١٧ و٢٧٨) قبل توقيع مذكرة التفاهم بين حكومتي المملكة المتحدة والمملكة العربية السعودية، وبما أن مذكرة التفاهم الموقعة بين حكومتي المملكة المتحدة والمملكة العربية السعودية تعد بمثابة إتفاقية دولية ثنائية يجب أن تسود على القوانين المحلية المطبقة في هاتين الدولتين.

بناءً على ذلك وطبقاً للمبررات والتوضيحات المقدمة أعلاه، فإن فرض الضريبة على أرباح عقود برنامج ..... ليس له مبرر قانوني.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن ما استندت إليه الشركة من الإعفاء هو خاص بإعفاء المقاول الرئيس لبرنامج ..... من ضريبة الدخل، ولا ينسحب أثره إلى غيره، حيث لا إعفاء إلا بنص.

وقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم (١٧) وتاريخ ١٤٠٦/١/١٦هـ الذي ينص على (عدم تضمين العقود التي تبرم مع الشركات الأجنبية أو المقاولين من الباطن أو المتعهدين الأجانب ونحوهم نصًا بإعفاء أرباحهم أو دخول موظفيهم من الضرائب أو أدائها عنهم)، كما أنه صدر مؤخرًا الأمر السامي البرقي رقم ..... وتاريخ ١٤٣١/٣/١٣هـ الذي يتضمن أن من يشمل الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نص صريح بموجب أمر من المقام السامي الكريم ، كما استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على ذلك بعدة قرارات متضمنة أن الأصل في النظام الخضوع للضريبة والاستثناء هو الإعفاء وأن الإعفاء يتطلب نص صريح ، منها القرار رقم (٢٤٥) وتاريخ ١٤٢١هـ المصادق عليه بخطاب معالي وزير المالية رقم (١٨٠٢/٢) وتاريخ ١٤٢١/٢/١٢هـ ، والقرار رقم (٤٤١) لعام ١٤٢٤هـ والمصادق عليه بخطاب معالي وزير المالية رقم (١٤٤٧/١) وتاريخ ١٤٢٤/١/٢٩هـ.

عليه فإن إجراء المصلحة بخضوع كامل أرباح المكلف للضريبة يتفق مع التعليمات النظامية.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء أرباح عقود برنامج ..... عامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م من الضريبة، في حين ترى المصلحة خضوع كامل أرباح المكلف بما فيها أرباح عقود برنامج ..... للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على الموافقة السامية رقم (٧٥١٨/س) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٧هـ المتعلقة بالتعامل مع الحكومة البريطانية تبين أنها تنص على (أن تكون معاملتهم في هذا الخصوص مثلما عومل به الأمريكيان...)، كما قامت اللجنة بالرجوع إلى الأمر السامي رقم (٢١٥١) وتاريخ ١٤٠٢/٩/١٢هـ الذي أعفيت بموجبه الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن، وتبين أنه ينص في الفقرة (٣) منه على "إعفاء الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية".

ويتضح من هذه النصوص أن الإعفاء من الضريبة مقصورٌ على الحكومة سواء الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط، أما استناد المكلف إلى خطاب وزارة ..... رقم ..... وتاريخ ١٤٠٦/٨/٨هـ ، فترى اللجنة أن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية ، وبالتالي فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو أمرًا ساميًا ، وتأسيسًا على ما تقدم ، ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة ، وأن الإعفاء منها هو استثناء ، والاستثناء لا يجوز التوسع فيه ، وحيث إن الموافقة السامية و الأمر السامي المشار إليهما آنفًا نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو للحكومة ومقاوليها من الباطن ، وحيث إن المكلف لم يكن متعاقدًا مباشرة مع الحكومة البريطانية ، بل هو مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن (ج) للمقاول الرئيس (الحكومة البريطانية) ، لذا ترى اللجنة أن أرباح المكلف من برنامج ..... لا يشملها الإعفاء من الضريبة، مما يتعين معه خضوع كافة أرباح المكلف للضريبة، ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم ..... وتاريخ ١٤٣١/٣/١٣هـ الصادر بالموافقة على تحديد مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات الذي نص على:

"أولاً: في شأن تحديد مفهوم المقاولين:

١- المقاول الرئيس: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع الجهة الحكومية لتنفيذ المشروع

محل العقد.

٢- مقاول الباطن: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع المقاول الرئيس بموجب عقد آخر ينشأ في ظل العقد المبرم بين المقاول الرئيس والجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

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

ثانيًا: في شأن تحديد الجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية:

إن من يشملها الإعفاء من ضريبة الدخل في العقود التي تبرم مع الحكومات أو الشركات الأجنبية هو المقاول الذي صدر بإعفائه نص صريح بأمر من هذا المقام وفقًا لمفهوم المقاولين الوارد في البند (أولاً).

ثالثًا: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولًا رئيسًا:

إن الحكومة الأجنبية تعد هي المقاول الرئيس متى أبرمت عقدًا مع جهة حكومية في المملكة سواءً أتفدته عن طريقها مباشرة، أم تعاقدت مع مقاول آخر لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه، ويعد هذا المقاول في هذه الحالة مقاولًا من الباطن للحكومة الأجنبية."

وبناءً على ما تقدم، وحيث إن المكلف من الأشخاص الخاضعين للضريبة طبقًا للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج ..... عامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م من الضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### **البند الثاني: تذاكر السفر و رواتب الإجازات المستحقة لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المكلف في عدم إضافة بند تذاكر السفر ورواتب الإجازات المستحقة إلى الوعاء الضريبي لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة لكونهما يستحقان للعاملين عند إجازاتهم السنوية، ولا يمكن للعامل المطالبة براتب الإجازة وتذاكر السفر إلا إذا تمتع بإجازته السنوية، ولا يتمتع العامل بإجازته السنوية إلا بموافقة صاحب العمل ، وبذلك يمكن اعتبار رصيد الإجازات والتذاكر المستحقة مصروفًا معلقًا على شرط هو تمتع العامل بإجازته السنوية، وبناءً عليه فإنه يكون من الناحية النظامية غير مستوفٍ لكامل الضوابط والشروط التي حددتها المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية للاعتبار المصروف جائر الحسم ومنها أن يكون مصروفًا فعليًا، وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية على اعتبار أن رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة تُمثل مبالغ محجوزة لمقابلة ما يستحق للموظفين عند إجازاتهم السنوية ، وأن العامل لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته السنوية، مما يؤكد أن هذه المبالغ المحجوزة بغض النظر عن تسميتها مخصصات أو مصروفات مستحقة معلقة على شرط وهو تمتع الموظف بإجازته السنوية، وعليه ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند تذاكر السفر ورواتب الإجازات المستحقة.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة قدم مذكرة بتاريخ ١٤٣٦/٢/١٧هـ ورد فيها أن معظم المكلفين يطبقون مبدأ الاستحقاق المحاسبي بصورة منتظمة وفقًا للمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في المملكة ، ويتطلب ذلك تسجيل المصاريف في السنة التي تم خلالها تكبد التكاليف المرتبطة بتحقيق الإيرادات المقابلة ، ويتم تحميل حساب تذاكر السفر ورواتب الإجازات المستحقة على قائمة الدخل مرة واحدة عند تكوينه ، عليه فإذا كانت مبالغ هذا البند غير مسموح بحسمها في سنة تكوينها ، فمتى يتم السماح بحسمها ؟ وقد تم دفع هذه المستحقات لاحقًا من قبل

الشركة، وقدمت الشركة صورًا من مستندات الدفع للمصلحة وللجنة الابتدائية بشأن المصاريف المستحقة، مما يدل على أن هذه المستحقات استوفت معايير حسم التكاليف على أساس الاستحقاق المحاسبي، علاوة على ذلك فإن كل بند من بنود هذه المصاريف يخضع لموافقة الإدارة ولإجراءات المراقبة الداخلية قبل سداه، عليه فلا يوجد سند نظامي للمبررات التي ساقتها المصلحة بشأن عدم اعتبار هذه المصاريف مستحقة.

وأضاف المكلف أنه طبقًا لنظام ضريبة الدخل يحق للمكلف حسم المصاريف المتكبدة المرتبطة بتحقيق الدخل طبقًا للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، ولم تتم الإشارة إلى رواتب الإجازات وتذاكر السفر كمصاريف غير جائزة الحسم طبقًا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك في المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٠) من اللائحة التنفيذية للنظام واللذين أوضحت البنود المختلفة للمصاريف غير جائزة الحسم، كما أنه طبقًا للمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل يجب على المكلف تسجيل المصاريف عندما تؤكد كافة الحقائق تكبد ذلك المصروف.

على ضوء ما تقدم يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند رواتب الإجازات وتذاكر السفر المستحقة، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ تبين أن المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (الثالثة عشرة) من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل)، كما تبين أن المادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (لا يجوز حسم أي احتياطات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات).

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواء أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقق شرطي الاستحقاق والتحديد، فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن مبلغه محدد ومعلوم فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما تم تحديده، عليه فإن بند رواتب الإجازات يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه، وبالتالي يعد من المصروفات جائزة الحسم طبقًا للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند رواتب الإجازات المستحقة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص بند تذاكر السفر فلا ينطبق عليه شرط الاستحقاق والتحديد حيث إنه قد لا يستحق العامل تذاكر السفر إلا إذا تمتع فعليًا بإجازته السنوية وقد يدفع له تعويض يقل عن المبلغ المحدد في القوائم المالية، مما ترى معه اللجنة أن هذا البند يُعد مصروفًا تقديريًا في حكم المخصص، وبالتالي لا يعد من المصروفات جائزة الحسم طبقًا للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل، وبناءً عليه فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند تذاكر السفر المستحقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### البند الثالث: التأمين على الحياة لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد المصلحة في إضافة بند مصروف التأمين على الحياة إلى الوعاء الضريبي لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة حصلت على وثيقة تأمين جماعي على الحياة لعامليها , وذلك كما هو متبع عند معظم الشركات الصناعية الكبرى, و قد صدرت الوثيقة باسم الشركة , كما أن العاملين الذين يعملون على أساس دوام كامل يحق لهم الانتفاع من وثيقة التأمين المذكورة.

وأضاف المكلف أن مصاريف التأمين على الحياة لم تتم الإشارة إليها بصورة محددة كمصاريف غير جائزة الحسم طبقًا للمادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٠) من اللائحة التنفيذية للنظام , واللذين أوضحتا المصاريف غير جائزة الحسم , كما أن المادة (٩) من اللائحة التنفيذية بشأن المصاريف غير جائزة الحسم لا تشمل كافة المصروفات التي يجوز حسمها, بل تذكر فقط شروطًا معينة لاعتبار تلك المصاريف كمصاريف محسومة, علاوة على ذلك, فإنه يعتمد على سياسة الشركة وأهمية النشاط لنشاط الشركة ؟ وهل المصروفات هي مصروفات متعلقة ولازمة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ؟.

وطبقًا لنظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية للنظام يعد المصروف جائر الحسم إذا استوفى شروط الحسم المحددة في النظام ولائحته التنفيذية, كما تنص الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة, سواء كانت مسددة أو مستحقة, بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وقد تكبدت الشركة مصروف التأمين على الحياة لمنفعة العاملين حتى يتمكنوا من تحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة, ويمكن التحقق منها من واقع الفواتير و مستندات الدفع الصادرة من جهات أخرى, إضافة إلى ذلك فإن هذه المصاريف ليست ذات طبيعة رأسمالية , وذلك لأن وثيقة التأمين تصدر لسنة محددة , والفائدة منها لا يمكن أن تشمل سنوات مستقبلية ما لم يتم تجديدها.

من خلال ما ذكر أعلاه , فإنه ليس هناك مبرر لقرار اللجنة الابتدائية باستبعاد مصروف التأمين على الحياة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن التأمين على الحياة مصروف غير نظامي , وبالتالي فهو غير جائر الحسم , وقد استقر قضاء اللجنة الاستئنافية على تأييد إجراء المصلحة بعدة قرارات , منها القرار الاستئنافي رقم (٣٣٧) لعام ١٤٢٢هـ المصادق عليه بخطاب وزير المالية رقم (١/٢٠٤٢) وتاريخ ١٢/٢/١٤٢٢هـ.

## رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند التأمين على الحياة، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعامي الاستئناف بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ تبين أن المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (الثالثة عشرة) من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل).

وبعد دراسة اللجنة للموضوع اتضح أن المكلف أدرج ضمن مصروفاته مبالغ للتأمين على الحياة، والتي تُعد تأمينًا إضافيًا لتعويض العاملين عن إصابات العمل (المخاطر) التي يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية، مما ترى معه اللجنة أن هذه المصاريف تُعد غير ضرورية، ولا تدخل ضمن المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط طبقًا للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند التأمين على الحياة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### البند الرابع: الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة لعام ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) بتأييد المصلحة في إضافة بند غرامة المبيعات إلى الوعاء الضريبي لعام ٢٠٠٦م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقًا للعقد الموقع بين الشركة ووزارة.....، فقد قامت الوزارة بحسم غرامة من المبالغ المستحقة للشركة، وذلك بسبب التأخير في تنفيذ العقد بموجب شروط العقد المتفق عليها، وقامت المصلحة في الربط الضريبي بتعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، كما أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة مستندة في حثياتها إلى أن الشركة لم تقدم أي مستند يثبت وقوع هذه الغرامة من الجهة المتعاقدة معها.

وأضاف المكلف أن استبعاد الغرامة يتعارض مع مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك للأسباب التالية:

١- نتجت الغرامة بسبب شروط العقد المتفق عليها بين وزارة..... والشركة، ولم تزود الوزارة الشركة بتأكيد الغرامة المحسومة بسبب أن الوزارة بعد حسم الغرامة من قيمة الفاتورة المقدمة تقوم بإصدار شيك بالمبلغ الصافي، وتحسب الشركة الغرامة بالفرق بين الفواتير الصادرة والمبلغ المتحصل من الوزارة.

٢- طبقًا للفقرة (٦) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل فإنه يحق للمكلف حسم الغرامات المالية من الأرباح الخاضعة للضريبة بشرط أن تكون موافقًا عليها من طرفي العقد، حيث نصت المادة المذكورة على أن (الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، يجوز حسمها بشرط أن تكون موثقة من الجهة المتعاقدة معها المكلف، وأن يتم التصريح عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استردادها).

٣- نتجت الغرامة المذكورة بسبب مخالفة شروط تعاقدية، وتم الاتفاق عليها من قبل الطرفين الموقعين للعقد، وبالتالي فإن هذه الغرامة تعتبر واجبة الحسم لأغراض احتساب الضريبة، علمًا بأن الشركة قد صرحت عن هذه الغرامة ضمن إيرادات العقد في إقراراتها الضريبية، وعليه فإن جميع الشروط المذكورة في البند (٦) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنطبق على هذا المصروف، وطبقًا للمستندات الثبوتية والعقود، لا يوجد مبرر لاستبعاد هذه الغرامة من

المصاريف جائزة الحسم، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٦م ببند الغرامة البالغ (١,٢٦١,٨٤٧) ريال .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة التي تثبت فرض هذه الغرامة من جهة التعاقد، وقد قام فريق الفحص الميداني باختيار عينة من صفحة الأستاذ لهذا البند ، وتم طلب المستندات المؤيدة لذلك ، وقد قدم المكلف جدولاً يوضح كيفية احتساب الغرامة ، كما أفاد المكلف أن جهة التعاقد لم تقدم أي مستندات من طرفها بمبالغ الغرامة ، سوى أنها تصدر شيئاً بالمبلغ الذي تقوم بتسديده ، وهو الصافي بعد حسم الغرامة ، وعليه تم احتساب الغرامة على أساس أنها تمثل الفرق بين قيمة الفاتورة والمبلغ المسدد من جهة التعاقد ، عليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

### 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 تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٦م ببند الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة البالغة (١,٢٦١,٨٤٧) ريال ، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٦م بهذا البند ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام تنص على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

كما تبين أن الفقرة (٦) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية للنظام تنص على أن (الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، يجوز حسمها بشرط أن تكون موثقة من الجهة المتعاقدة معها المكلف، وأن يتم التصريح عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استردادها).

وبعد اطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف تبين لها أنها لا تعد أن تكون كسفاً تفصيلياً بمفردات الغرامة وكيفية احتسابها طبقاً لسجلات المكلف دون تأييد مفرداته بمستندات من طرف ثالث سواء كان مستخلصاً أو خطابات محددة.

وحيث لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة للغرامة من الجهة المتعاقدة بالمخالفة للمادتين (١٠ و٩) من اللائحة التنفيذية للنظام ، لذا ترى اللجنة أن هذا البند غير مؤيد مستندياً ، وبالتالي يُعد من المصاريف غير جائزة الحسم ، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٦م ببند الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة البالغة (١,٢٦١,٨٤٧) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## البند الخامس: فرق مصاريف برنامج ..... لعام ٢٠٠٧م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥) بتأييد المصلحة في إضافة فرق مصاريف برنامج ..... إلى الوعاء الضريبي لعام ٢٠٠٧م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تكبدت مصاريف بشأن برنامج ..... قدرها (١١٦,٨٦٥,٢٤٨) ريالًا تفصيلها على النحو التالي:

المباول من الباطن	طبيعة الخدمة	المبلغ بالريال
(د)	خدمات عمرة وصيانة	٩٦,٣١٤,٩٩٨
(هـ)	خدمات فنية	٥,٦١٠,٠٠٠
(و)	دفعات إضافية	١٤,٩١٣,٢٥٠
الإجمالي		١١٦,٨٦٥,٢٤٨

وحيث إن الشركة تتبع طريقة الاستحقاق في الحسابات، لذا قامت بتسجيل المصاريف المتكبدة خلال السنة في سبيل تحقيق الإيرادات، وإن تسجيل المصاريف المذكورة يتفق مع الأسس المحاسبية المطلوب اتباعها وفقًا للمعايير المحاسبية الصادرة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ونظام ضريبة الدخل.

وتنص الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن (المصاريف التي يجوز صمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وقامت المصلحة في الربط الضريبي بتعديل نتيجة الحسابات بمبلغ (٢٠,٥٥٠,٢٥٠) ريالًا ، كما أبدت اللجنة الابتدائية المصلحة مستندة في حيثياتها إلى أن الشركة لم تقدم المستندات التي تغطي كامل مصاريف برنامج .....

وأضاف المكلف أن المصاريف المرفوضة البالغة (٢٠,٥٥٠,٢٥٠) ريالًا ، كانت مستحقة وتم سدادها لاحقًا، وحيث إن المصلحة فرضت ضريبة على الأرباح المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة بموجب برنامج .....، فقد أدى استبعاد المبالغ أعلاه إلى فرض الضريبة مرتين على الدخل بموجب العقود المعفاة من الضريبة ، الأولى من خلال فرض ضريبة على ربح العقود المعفاة من الضريبة وذلك بإضافتها للأرباح الخاضعة للضريبة ، والثانية باستبعاد المصاريف المتعلقة بها والتي صرفت لتحقيق تلك الإيرادات.

وقد قامت الشركة بتقديم جميع المستندات المطلوبة لكل من المصلحة واللجنة الابتدائية ، كما قامت اللجنة الابتدائية بفحص المستندات المقدمة من قبل المكلف أثناء وبعد جلسة الاستماع، ومع ذلك تجاهلت اللجنة الابتدائية المستندات المقدمة ، بناءً عليه

فإن استبعاد المصاريف البالغة (٢٠,٥٥٠,٢٥٠) ريالٍ ليس متماسكاً مع نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، بل يجب حسم كامل مصاريف برنامج ..... البالغة (١١٦,٨٦٥,٢٤٨) ريال كمصاريف واجبة الحسم طبقاً للمادة (٩) من اللائحة التنفيذية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه عند فحص المصاريف المباشرة لبرنامج ..... البالغة (١١٦,٨٦٥,٢٤٨) ريالٍ تم طلب الفواتير والمستندات المؤيدة لها ، وأفاد المكلف أنه لا يوجد لديه فواتير بسبب أن طبيعة هذا البرنامج تحتم الاستمرارية في صيانة ..... دون توقف بغض النظر عن توقيع العقد ، وعليه فقد شرعت الشركة بالعمل في البرنامج لعام ٢٠٠٧م بدون عقد موقع مع (ج) (جهة التعاقد) ، وقدمت الشركة شهادة على مطبوعاتها تبين أن المبالغ المحملة وقدرها (٩٦,٣١٤,٩٩٨) ريال مصادق عليها من شركة (د) وشركة (و)، والذي يتضح منه أن هناك فرق بين المحمل وبين الشهادة المقدمة (٩٦,٣١٤,٩٩٨-١١٦,٨٦٥,٢٤٨) قدره (٢٠,٥٥٠,٢٥٠) ريالٍ ، ولذلك تم إضافته للوعاء الضريبي ، عليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

### 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 تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م بفرق بند مصاريف برنامج ..... البالغ (٢٠,٥٥٠,٢٥٠) ريالٍ ، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام تنص على أن (المصاريف التي يجوز حسمها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة هي:

١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية).

وباطلاع اللجنة على محاضر الفحص الميداني اتضح أن المكلف لم يقدم كافة المستندات المؤيدة لكامل بند مصاريف برنامج ..... ، حيث ورد في المحضر ما نصه (قدم الحاضر شهادة على مطبوعات (أ)..... تبين أن المبالغ المحملة قدرها (٩٦,٣١٤,٩٩٨) ريالٍ مختوم من شركة (ط) وشركة (و).

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف التي تخص الفرق البالغ (٢٠,٥٥٠,٢٥٠) ريالٍ اتضح أنها عبارة عن فواتير صادرة من مقاولي الباطن في عام ٢٠٠٨م ، مما ترى معه اللجنة أن هذه الفواتير أحداث مالية لا تخص عام الاستئناف ، ولذا لا تعد ضمن المصاريف جائزة الحسم في عام ٢٠٠٧م طبقاً للمادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م بفرق بند مصاريف برنامج ..... البالغ (٢٠,٥٥٠,٢٥٠) ريالٍ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## البند السادس: الديون المعدومة لعام ٢٠٠٧م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٦) بتأييد المصلحة في عدم اعتماد الديون المعدومة للمكلف بمبلغ (٣١٠,٦٦٧) ريال لعام ٢٠٠٧م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقًا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية يحق للمكلف المطالبة باستخدام المخصص المتعلق بالديون المعدومة حسب الضوابط الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية وهي:

أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.

ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.

ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية لدى المكلف.

د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.

هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.

و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون المعدومة ضمن إيراداته متى تم تحصيلها.

وتتعلق الديون المعدومة البالغة (٣١٠,٦٦٧) ريال بإشعار مدين تم إصداره من قبل الشركة للمورد شركة (ي) لاسترداد غرامة فرضتها وزارة..... بسبب خرق أحد الالتزامات التعاقدية، علما بأن شركة (ي) تقدم خدمات للشركة بشأن العقد المبرم مع وزارة.....

وعلى الرغم من الجهود الكبيرة التي بذلتها الشركة لم تسدد شركة (ي) مبلغ الإشعار , وبالتالي تعين على الشركة شطب هذا المبلغ, وبما أن المبلغ المذكور ليس كبيرًا فإنه لم يكن مجديًا من الناحية الاقتصادية الشروع في اتخاذ الإجراءات القانونية ورفع قضية ضد الشركة المذكورة, وقد قام المراجع الخارجي للشركة بالتحقق من هذا المبلغ والجهود التي بذلتها الشركة لاسترداد هذا المبلغ , وبالتالي وافق على حسم هذه المطاريف وذلك عند إبداء رأيه حول القوائم المالية المدققة لسنة ٢٠٠٧م, إضافة إلى ذلك فإن شركة (ي) جهة ليست جهة مرتبطة, وبناءً عليه يطلب المكلف حسم الديون المعدومة ضمن المطاريف جائزة الحسم.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بعدم اعتماد الديون المعدومة البالغة (٣١٠,٦٦٧) ريال بحجة عدم تقديم المكلف ببررات موثقة تثبت استحالة تحصيل تلك الديون , وما تم تقديمه من المكلف هي مطالبة لشركة (ي) لسداد المبلغ.

### 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 حسم الديون المعدومة البالغة (٣١٠,٦٦٧) ريال ضمن المطاريف جائزة الحسم لعام ٢٠٠٧م , في حين ترى المصلحة عدم اعتماد الديون المعدومة البالغة (٣١٠,٦٦٧) ريال , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بخطاب وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين أن المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل تنص على (أ- يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيرادًا في دخل المكلف الخاضع للضريبة.

ب- يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقًا لما تحدده اللائحة).

كما حددت الفقرة (٣) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية الضوابط الآتية لحسم الديون المعدومة وهي:

أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الإيراد.

ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.

ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.

د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون , ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع , كصدور حكم قضائي , أو ثبوت إفلاس المدين.

هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.

و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.

وبناءً عليه , وحيث إن المكلف لم يقدم ما يفيد قيامه باتخاذ الإجراءات النظامية لتحصيل تلك الديون أو ما يفيد إفلاس المدين أو صدور حكم قضائي بحقه, لذا ترى اللجنة تطبيقًا للنصوص النظامية المذكورة أعلاه , أن الديون التي أعدمها المكلف لا تعد من المصاريف جائزة الحسم , وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الديون المعدومة البالغة (٣١٠,٦٦٧) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام ٢٠٠٧م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### **البند السابع: ضريبة الاستقطاع لعام ٢٠٠٦م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١٠) بتأييد المصلحة في احتساب ضريبة الاستقطاع على المكلف لعام ٢٠٠٦م بمعدل ١٥%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة تابعة ل(ج), وطبقًا لبرنامج ..... طلبت ..... من (ج) التعاقد مع الشركة لتقديم بعض خدمات الصيانة المتعلقة ..... في عدة مواقع داخل المملكة, وكجزء من التزامها, طلبت الشركة من (ز) (شركة أجنبية غير مقيمة) تقديم هذه الخدمات , وذلك لأنها تمتلك الخبرة والتقنية اللازمين لتنفيذ ما طلبته منها الشركة بموجب العقد المنفذ في إطار برنامج ..... وبما أن الأعمال المنفذة المتعلقة بالمشاريع بموجب برنامج ..... معفاة من الضريبة, لم تقم الشركة باستقطاع الضريبة عن المدفوعات التي تمت إلى (ز), وقامت المصلحة باحتساب ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% عن جميع المدفوعات التي تمت من قبل الشركة لصالح (ز) والتي تمت لتنفيذ العقد المبرم في ضوء برنامج ..... المعفي من الضرائب.

وأضاف المكلف أنه تم توقيع مذكرة التفاهم بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة بشأن مشروع ..... , وتنص مذكرة التفاهم على أن السعر الخاص بالخدمات المنفذة بموجب برنامج ..... لا يشمل الضرائب المفروضة على المقاول الرئيس (مجموعة ج), والشركات التابعة للمقاول الرئيس ك(أ) مثلًا , أو المقاولين الأجانب, وإن إدراج هذه المادة في مذكرة التفاهم قُصد منه تفادي فرض ضريبة دخل على الأعمال المنفذة من قبل المقاول الرئيس والشركات

التابعة له والمقاولين من الباطن الأجانب، عليه فإن العقود المتعلقة ببرنامجه ..... (برنامج ..... سابقًا) يجب ألا تخضع للضريبة.

ومذكرة التفاهم هي بمثابة اتفاق يفرض التزامات معينة على الأطراف الموقعة عليه، وعدم وفاء أي طرف بالتزاماته في هذا الاتفاق يجعل هذا الطرف مسئول بموجب أحكام القانون الدولي، وقد أكدت هذه المسألة مرارًا وتكرارًا من قبل الأحكام الصادرة عن محكمة العدل الدولية، بناءً على ذلك، فإن مذكرة التفاهم هي وثيقة ذات أهمية ويجب أن تؤخذ بين الاعتبار عند إجراء الربط على المقاول الرئيس والشركات التابعة له والمقاولين من الباطن الأجانب.

وقد أكد خطاب وزير.....رقم (٣-٥٩٥/١٢/٣/٤) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ الموافق (١٦/٢/١٩٨٦م) بصورة قاطعة بأن (ج) والشركات التابعة لها والشركات الأجنبية التي تعمل معها لتنفيذ متطلبات برنامج ..... لا تخضع لضريبة الدخل في المملكة عن الأرباح المتحققة ضمن إطار عمل البرنامج، حيث ورد فيه ما نصه "علمًا بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، وبالتالي وطبقًا للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج على أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن (ج)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

وحيث إن مذكرة التفاهم والخطاب المذكور أعلاه قد أكدوا على تمتع مقاولي برنامج ..... بالإعفاء الضريبي، لذا يجب عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ التي دفعتها الشركة إلى (ز).

وأضاف المكلف أنه مع عدم الإذلال بوجهة نظر الشركة والقائمة على عدم صحة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ التي دفعتها الشركة إلى (ز)، فإن الخدمات المقدمة طبقًا للعقد المبرم بين الشركة و(ز) هي عبارة عن خدمات استشارية وفنية تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% وليس نسبة ١٥% التي فرضتها المصلحة طبقًا للربط، بما يخالف نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وطبقًا للمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها فيما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العملية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها.

على ضوء ما ذكر أعلاه يطلب المكلف إعفاء المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام ٢٠٠٦م من ضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ز) لضريبة الاستقطاع، فإن نسبة الضريبة التي تطبق عليها هي ٥% وليس ١٥% كونها مدفوعة مقابل خدمات فنية واستشارية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بخصوص برنامج ..... وموضوع الإعفاء فقد سبق التعليق عليه في البند الأول وهو ينطبق على هذا البند.

ومن جهة أخرى ومن مطالعة العقد المبرم بين المكلف و(ز) تبين أن طبيعة عمل (ز) متعددة ولا يمكن حصرها في خدمات فنية أو استشارية، كما تبين من العقد أن طبيعة العمل هي أعمال صيانة وتشغيل وتوفير الموارد الاستهلاكية والتجهيزات وتوفير التصميمات والخدمات الهندسية وتطوير وتطبيق برنامج تدريب للموظفين، وقد طلبت المصلحة مرفقات الفواتير التي توضح طبيعة الأعمال، فأجاب المكلف أنه لا يوجد لديه مرفقات لهذه الفواتير وإنما يتم الدفع بموجب العقد، وفي ظل غياب المستندات التي توضح طبيعة الأعمال فقد تم استقطاع الضريبة بنسبة ١٥% طبقًا للمادة (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ.

## 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 إعفاء المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام ٢٠٠٦م من ضريبة الاستقطاع , كما يطلب في حال إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ز) لضريبة الاستقطاع , فإن نسبة الضريبة التي تطبق عليها هي ٥% وليس ١٥%, في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام ٢٠٠٦م لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد دراسة الموضوع , وحيث إن هذه اللجنة وصلت في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج ..... من الضريبة , لذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه , عليه فإن اللجنة ترى رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام ٢٠٠٦م من ضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وفيما يخص نسبة الضريبة التي يتم احتسابها وهل هي ٥% على اعتبار أن الخدمات المقدمة عبارة عن خدمات فنية واستشارية, أم أنها ١٥% باعتبارها تصنف ضمن دفعات أخرى , فإن الأمر يستلزم معرفة طبيعة الخدمات المقدمة. و يرجع اللجنة إلى الاتفاقية الموقعة بين المكلف و(ز) بتاريخ ٣٠/١١/٢٠٠٤م تبين أن الفقرة (٢) من الاتفاقية حددت التزامات ومسئولية (ز) كالآتي:

- القيام بأعمال الصيانة والتشغيل اللازمة للتجهيزات الموضحة في المرفق رقم (١) وفقاً لمقتضيات العقد.

- توفير التصميمات والخدمات الهندسية التي قد تكون ضرورية لأعمال التطوير المتعلقة بالمشروع.

- التواصل بين المكلف والقوات الجوية الملكية , وذلك فيما يختص بالشئون الفنية وغيرها من الأمور.

- تطوير وتطبيق برنامج تدريب برأس العمل للعاملين التابعين للمكلف.

- توفير الدعم المناسب حسبما يلزم لتنفيذ العقد بمستوى عال من الكفاءة.

وعليه فإن اللجنة ترى أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف في غالبها ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الوارد ذكرها في المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه (يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية , والتقنية , والعلمية , مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات , والبحوث في المجالات المختلفة , وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية , والخدمات الاستشارية , أو الإشرافية , أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها , بما في ذلك المخططات المتعلقة بها).

وبناءً عليه ترى اللجنة خضوع المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام ٢٠٠٦م لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% تطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل المتضمنة (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام, وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم, ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: ٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على أن لا يتجاوز سعر الضريبة ٥%), وكذلك لنص الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية المتضمنة (يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التالية: خدمات فنية أو استشارية ٥%).

لكل ما تقدم ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة ل(ز) بنسبة ٥% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## البند الثامن: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١٢) بتأييد المصلحة في احتساب غرامة تأخير بنسبة ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير من استحقاق فرق الضريبة غير المسددة الناتجة عن تعديلات المصلحة لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م وعلى ضريبة الاستقطاع لعام ٢٠٠٦م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الالتزام الضريبي الإضافي وضرائب الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة في الربط نتجت بسبب الاختلاف في وجهات النظر بينه وبين المصلحة ، وليس نتيجة تعمد عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث تم الالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل وفقًا لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، وقامت المصلحة بإجراء الربط الضريبي بعد مضي (ثلاث) سنوات من تاريخ تقديم الإقرار ، وبالتالي فلا يوجد أي مبرر لقيام المصلحة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته المصلحة على أساس طريقة مختلفة تمامًا عن الطريقة التي قدم على أساسها الإقرار.

وأضاف المكلف أنه يجب عدم فرض غرامة التأخير طبقًا للفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (السابقة) ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير في الحالات الآتية:

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة في نهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيمها من تاريخ استحقاقها الوارد في المادة (الحادي والسبعين) من النظام.

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (بعشرة) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (٦٨) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع).

و طبقًا لهذه المادة، فإنه ليس هناك غرامة تأخير واجبة السداد ، حيث تم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار في الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد ، كما أنه طبقًا للفقرة (ب) من المادة أعلاه تستحق غرامة التأخير عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

على ضوء ما سبق، يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بالبنود السابقة وكذلك فرق ضريبة الاستقطاع ، وفي حال فرضها يجب أن تحتسب من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بالبنود السابقة وكذلك فرق ضريبة الاستقطاع لغرامة تأخير بنسبة (١%) عن كل (٣٠) يوم تأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقًا للمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية بالنسبة لضريبة الدخل ، أما بخصوص غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع فقد استحققت على المكلف طبقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام

الضريبي والفقرتين (أ و هـ) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية , وعليه فإن تاريخ استحقاق الغرامة لكل دفعة يبدأ بعد اليوم العاشر للشهر التالي للدفع.

### 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 فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بالبنود السابقة وكذلك فرق ضريبة الاستقطاع , وفي حال فرضها يطلب أن تحتسب من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد , في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بالبنود السابقة وكذلك فرق ضريبة الاستقطاع وذلك من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥ هـ واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥ هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة, على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) , كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي, والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) , ونصت الفقرة (د/٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم).

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي , كما أضافت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة "الحادية والسبعين" من هذه اللائحة) , وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة "الحادية والسبعين" من هذه اللائحة) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف والتي لا تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة).

وبناءً عليه , وحيث إن البنود التالية تحكمها نصوص نظامية واضحة سبق ذكرها في حيثيات القرار وهذه البنود هي:

- خضوع أرباح المكلف من عقود برنامج ..... للضريبة.
- تعديل نتيجة الحسابات بينود الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة , ومصاريف برنامج ..... , والديون المعدومة.
- إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ز) لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%.

لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة لهذه البنود بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد وفقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل , وبالنسبة لضريبة الاستقطاع فتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة وهو اليوم العاشر من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد , وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذه البنود , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق باحتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببندى تذاكر السفر المستحقة والتأمين على الحياة , وحيث إن هذين البندين لم يردا ضمن المصاريف الجائر حسمها وكذلك المصاريف غير الجائر حسمها المنصوص عليهما في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية , وبالتالي فلا تحكمهما نصوص نظامية واضحة , وحيث إنه قد استقر تفسير هذه اللجنة للنصوص النظامية المتعلقة بهذا الشأن بأن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة في مثل هاتين الحالتين من تاريخ صدور قرار نهائي , إلا أن المكلف قد طلب في استئنافه أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ إجراء الربط في حال فرض الغرامة , وحيث إن الفقرة رقم (٨) من المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية قد نصت على أنه (لا يجوز أن يقل ربط الضريبة عما أقر به المكلف أو ممثله...) , لذا فإن اللجنة إعمالاً لحكم الفقرة السابقة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ إجراء الربط , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بجدة رقم (٣٤) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج ..... عامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م من الضريبة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢/أ- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند رواتب الإجازات المستحقة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند تذاكر السفر المستحقة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند التأمين على الحياة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٦م ببند الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة البالغة (٨٤٧,٢٦١,١) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٥- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م بفرق بند مصاريف برنامج ..... البالغ (٢٥٠,٢٥٠,٠٠٠) ريالاً وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٦- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الديون المعدومة البالغة (٣١٠,٦٦٧) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام ٢٠٠٧م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٧/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء المبالغ المدفوعة ل(ز) خلال عام ٢٠٠٦م من ضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة ل(ز) بنسبة ٥% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٨/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن البنود التالية:

- خضوع أرباح المكلف من عقود برنامج ..... للضريبة.

- تعديل نتيجة الحسابات بنود الغرامة المفروضة من الجهة المتعاقدة، ومصاريف برنامج ..... والديون المعدومة.

- إخضاع المبالغ المدفوعة ل(ز) لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%.

وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات بيندي تذاكر السفر المستحقة والتأمين على الحياة، على أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات بهذين البندين من تاريخ إجراء الربط وفقاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،