

(قرار رقم (٤) لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/١٠٦) و تاريخ ١٢/٣/١٤٣٧هـ

اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض عدة اجتماعات برئاسة:

الدكتور / نائب رئيس اللجنة

وعضوية كل من:

الأستاذ الدكتور / عضوا

الدكتور / عضوا

الأستاذ / عضوا

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ /؛ للنظر في اعتراض المكلف الشركة (أ) على الربط الضريبي والزكوي للأعوام من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١٣م، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم (١٤٣٦/١٦/٦٥٨٣) وتاريخ ١٩/٩/١٤٣٦هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/١٠٦)، وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٦/١١/١٤٣٦هـ، والتي حضرها كل من:

الأستاذ /، والأستاذ /، والأستاذ / عن المصلحة، وحضر الأستاذ /

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم (١٤/٦٨٨/٨) وتاريخ ٩/٩/١٤٣٥هـ، وورد اعتراض المكلف برقم (٧٠٠) وتاريخ ٨/١١/١٤٣٥هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقديمه مسبباً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على الآتي:

١- انتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

٢- فرض ضريبة على مشروع

٣- استبعاد التسويات المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة.

٤- الفرق في الربح المحاسبي المستخدم في الربط لسنة ٢٠٠٩م، ومخصص غرامة التأخير بشأن ضريبة الاستقطاع.

٥- الفرق في مخصص العقود المحتملة للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م.

- ٦- الفرق في مخصص مكافأة نهاية الخدمة لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٣م .
- ٧- عكس قيد مخصصات (البضاعة والأضرار السائلة والضمان و مخصص غرامة التأخير).
- ٨- مخصص البضاعة الذي تم اعتباره تسوية إضافية، و فرق تحويل عملات أجنبية المضاف مرتين لسنة ٢٠٠٩م.
- ٩- الدائنون والدائنون الآخرون والمبالغ المستحقة المضافة للوعاء الزكوي.
- ١٠- أثر صافي الربح المعدل لأغراض ضريبة الدخل نظرًا إلى التعديلات المعترض عليها.
- ١١- الرصيد الختامي لمخصص البضاعة لسنة ٢٠٠٨م المضاف للوعاء الزكوي.
- ١٢- مخصص الزكاة لسنة ٢٠١١م والمضاف للوعاء الزكوي.
- ١٣- الفرق في الأرباح المبقة المضافة للوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م.
- ١٤- فرض ضريبة استقطاع على الأرباح المدفوعة للشركاء للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٣م.
- ١٥- فرض غرامة عدم تقديم الإقرارات.
- ١٦- فرض غرامة تأخير في السداد.
- ١٧- فرض قسط الضريبة المعجلة الأول لسنة ٢٠١٤م.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١. انتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م:

أ- وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف بأن الفقرة (أ) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل قد نصت على أنه يحق للمصلحة إجراء الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، وقد استلم المكلف الربط الضريبي المذكور من المصلحة بتاريخ ١٤٣٥/٩/٩هـ، (الموافق ٢٠١٤/٧/٦م)، واستنادًا على ذلك يمكن للمصلحة فقط إجراء الربط للسنوات التي لم ينته الوضع الضريبي بشأنها كما في ٢٠١٣/٧/٦م (تاريخ استلام الربط الضريبي)، أي السنوات ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م، وبالنسبة للسنوات المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م، و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م، فقد انتهت المدة المحددة بخمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية؛ وبالتالي يجب إلغاء الربط الضريبي الإضافي للسنوات المذكورة، وذلك لأن هذا الإجراء يتناقض مع الفقرة (أ) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل.

والجدول التالي يبين المواعيد النظامية المحددة بخمس سنوات لإجراء الربط الضريبي علي النحو التالي:

السنة الضريبية	المواعيد النظامية لتقديم الإقرار	التاريخ الذي انتهت فيه مدة الخمس سنوات	تاريخ الربط
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م	٢٠٠٨/٤/٣٠م	٢٠١٣/٤/٣٠م	
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م	٢٠٠٩/٤/٣٠م	٢٠١٤/٤/٣٠م	
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩م	٢٠١٠/٤/٣٠م	٢٠١٥/٤/٣٠م	

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠م	٢٠١١/٤/٣٠م	٢٠١٦/٤/٣٠م	٢٠١٤/٧/٦م
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١م	٢٠١٢/٤/٣٠م	٢٠١٧/٤/٣٠م	
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢م	٢٠١٣/٤/٣٠م	٢٠١٨/٤/٣٠م	
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣م	٢٠١٤/٤/٣٠م	٢٠١٩/٤/٣٠م	

ويلاحظ بأن المصلحة أجزت الربط للسنوات المذكورة أعلاه بتاريخ ٢٠١٤/٧/٦م وبالتالي فقد انقضت المواعيد النظامية لإجراء الربط الضريبي للسنوات المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨م؛ طبقاً للفقرة (أ) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل.

وأفاد المكلف في مذكرته الإلحاقية بأن المصلحة استندت على المادة (٥٩-٨) من اللائحة التنفيذية للنظام التي تنص على الآتي: "مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام، يعد الإقرار مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من المصلحة بشأنه"، إلا أن المكلف يؤكد على أن المادة أعلاه الواردة في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل يجب أن تقرأ جنباً إلى جنب مع المادة (٥٩-٧) من اللائحة التنفيذية للنظام التي تنص على الآتي: "إذا لم توافق المصلحة على إقرار المكلف، تشعره بالتعديلات التي أجزتها على إقراره الضريبي، وأسباب التعديل، ومقدار الضريبة والغرامات المترتبة على ذلك، وحقه في الاعتراض، والمدة النظامية المحددة للاعتراض، ويكون الإشعار بالبريد المسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار"، وعليه يتضح بأن الإخطار للمكلف يجب أن يتضمن أية تغييرات على الإقرار الضريبي وأسباب ذلك، والالتزام الضريبي الإضافي والغرامات وكذلك حق المكلف في الاعتراض، وببساطة فإن وضع الإخطار بموجب هذه الأحكام يشير إلى إشعار الربط الضريبي الصادر من قبل المصلحة إلى المكلف.

ويرى المكلف بأن الاستفسارات لا يمكن أن توازي الإشعار بموجب أحكام المادة (٥٩-٧) من اللائحة التنفيذية للنظام والمادة (٥٩-٨) من اللائحة التنفيذية للنظام في غياب العناصر التالية:

أ) إخطار المكلف بأية تغييرات على الإقرار الضريبي وأسباب ذلك.

ب) إخطار المكلف بالالتزامات الضريبية الإضافية والغرامات.

ج) إخطار المكلف بأحقية الاعتراض.

واستناداً على هذه الأسس يرى المكلف أنه لا يمكن للمصلحة مخالفة أحكام المادة (٥٩-٨) من اللائحة التنفيذية للنظام؛ وبالتالي لا يمكنها إصدار إشعار ربط ضريبي بعد المواعيد النظامية المحددة من خلال تقديم استفسارات في هذا الشأن.

ويؤكد المكلف بأنه رد على طلب المصلحة فيما يتعلق بتقديم صورة مذكرة التفاهم المبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة بخطابين (رقم ٢٠١٢/٣٤٠٩) بتاريخ ١٤٣٣/٤/٣هـ، الموافق ٢٠١٢/٢/٢٥م، وخطاب المكلف رقم (٥٠/٦٩٣) بتاريخ ١٤٣٠/١/٢٣هـ الموافق ٢٠١٠/١٢/٢٩م، رداً على خطاب المصلحة رقم (١٤/٤٢٠/٧) بتاريخ ١٤٣٢/١٠/٣٠هـ الموافق ٢٠١١/٩/٢٨م، حيث أوضح للمصلحة بموجبهما بأنه ليس بإمكان المكلف تقديم مذكرة التفاهم؛ وذلك نظراً لطبيعتها وبعد الرد على استفسارات المصلحة بتاريخ ٢٠١٢/٢/٢٥م لم يتسلم المكلف أي إشعار آخر (الربط للسنوات ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ خلال خمس سنوات من المواعيد المحددة لتقديم الإقرارات الضريبية ٢٠١٣/٤/٣٠م و ٢٠١٤/٤/٣٠م على التوالي)، فكان

بإمكان المصلحة إجراء الربط الضريبي للسنوات ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م دون طلب مذكرة التفاهم؛ حيث تم هذا الأمر عند إجراء الربط للسنوات ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م دون طلب مذكرة التفاهم.

ويشير المكلف إلى أن القصد الواضح من نظام ضريبة الدخل يتطلب من المصلحة إكمال وإجراء الربط الضريبي خلال المواعيد النظامية المحددة بخمس سنوات، علمًا بأن هذه الفترة يجب أن تتضمن الفحص لغرض تقديم إشعارات الربط الضريبي النهائي علاوة على ذلك بأنه ليس هناك أحكام محددة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تنص على إيقاف المواعيد النظامية أو إعادة احتسابها في حالة إصدار المصلحة لأية استفسارات، وعليه يرى المكلف بأن المصلحة قد خالفت نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية في هذه الصدد، الأمر الذي فيه ضرر بمصالح المكلفين.

واستنادًا على ما ورد أعلاه وبالأخذ في الاعتبار الحجج المنوه عنها لم يتسلم المكلف إشعارًا بالربط للسنوات ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م خلال المواعيد النظامية الختامية لتقديم الإقرارات الضريبية.

بناءً عليه وطبقًا للمادة (٥٩-٨) من اللائحة التنفيذية للنظام يجب على المصلحة قبول الإقرارات الضريبية ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م.

وفيما يتعلق بادعاء المصلحة أن الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلف غير كاملة أو غير صحيحة مع نية التهرب الضريبي؛ حيث ذكرت المصلحة أن المكلف قدم إقرارات غير كاملة وغير صحيحة للسنوات ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م مع نية التهرب الضريبي؛ فيفيد المكلف بأنه طالب بالإعفاء الضريبي طبقًا لمذكرة التفاهم المبرمة بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة بموجب مذكرة التفاهم عند تقديم الإقرارات الضريبية للسنوات ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، ولقد أرفق المكلف صور الخطابات المقدمة للمصلحة، وعليه فقد قدم المكلف كافة الإقرارات الضريبية من السنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٣م في المواعيد المحددة وبنوايا حسنة دون أن يكون هناك قصد للتهرب من سداد الضريبة.

وبناءً عليه فقد انتهى حق المصلحة في إجراء الربط للسنوات المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م؛ عليه يطلب المكلف إلغاء الربط للسنوات المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف اتضح أن المكلف لا يحق له المطالبة بالتقادم الخمسي للأسباب التالية:

أ- عدم قبول إقراره وتلقيه من المصلحة إشعارًا بذلك، كما أن الربط تم مباشرة بعد رد المكلف على خطاب المصلحة، واستنادًا إلى الفقرة (٨) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية، وفيها أنه (مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام؛ يعد الإقرار مقبولًا من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعارًا من المصلحة بشأنه) ويوضح ذلك ما يلي:

المصلحة لم تمنح المكلف إعفاء ضريبيًا، ومع ذلك قدم الإقرارات الضريبية دون سداد الضريبة المستحقة عليه نظامًا؛ حيث قام بإثبات نفس قيمة صافي الربح ضمن التعديلات بالاستبعاد بالإقرار ليصبح صافي الربح المعدل بالإقرار (صفر)، لأنه من وجهة نظره يتمتع بالإعفاء الضريبي غير أن المصلحة لم تقبل بوجهة نظره وبخطابها رقم (١٤/٤٢٠/٧) وتاريخ ١٤٣٢/١٠/٣٠ هـ الموافق ٢٠١١/٩/٢٨م، إفادته أنه بالنسبة لقيامه استبعاد صافي نتيجة النشاطات المحققة من العقود المعفاة، فقبل اعتماد هذا الاستبعاد يلزم تزويد المصلحة بصورة من مذكرة التفاهم الموقعة بين الحكومتين السعودية والبريطانية للاطلاع على نصوصها، وقد رد المكلف على المصلحة بخطابه رقم وارد (٧٦١) وتاريخ ١٤٣٥/٩/٤ هـ الموافق ٢٠١٥/٦/٢١م وبعد دراسته تم الربط عليه مباشرة وإخطاره بالفروقات المستحقة بالخطاب (١٤/٦٨٨/٨) وتاريخ ١٤٣٥/٩/٩ هـ الموافق ٢٠١٥/٦/٢٦م.

ب- إذا تبين أن إقرار المكلف غير كامل أو غير صحيح - كما أوضحنا أعلاه- حيث قام بحسم مبالغ غير جائزة الحسم من الإقرار بغرض تجنب سداد الضريبة المستحقة نظامًا، ومما يؤكد صحة إجراء المصلحة أنه استنادًا للفقرة (ب) من المادة (٦٥)

من النظام الضريبي وفيها أنه (يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي).

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بمراجعة التقادم الخمسي للأعوام ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م، حيث يرى المكلف أن الإقرار يعتبر مقبولاً بعد مضي خمس سنوات دون تلقي إشعار من المصلحة بشأنه، في حين ترى المصلحة أن المكلف قد تم مناقشته خلال فترة الخمس سنوات.

وقد تبين للجنة أن المصلحة قامت بمخاطبة المكلف لتقديم صورة مذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية لدراستها والتأكد من أفضية المكلف في الإعفاء الضريبي الذي يطالب به، إلا أن المكلف قد اعترض عن تقديم تلك المذكرة بحجة؛ وبالتالي فإن اللجنة ترى أن المصلحة قامت بدراسة الإقرارات المقدمة من المكلف وطلب البيانات المؤيدة لوجهة نظره خلال مدة الخمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي وفقاً للمادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل، إلا أن المكلف لم يقدم ما طلب منه وكانت هذه المطالبات أثناء مدة الخمس سنوات؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- فرض ضريبة على مشروع

أ- وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف بأنه عندما أجزت المصلحة الربط لم تبد أية أسباب لفرض ضريبة على الأرباح الخاصة بمشروع؛ فرضت المصلحة ضريبة إضافية قدرها ٩٧,٠٥١,٠٣٨ ريالاً على الأرباح الخاصة بمشروع للسنوات المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٣م والبالغ قدرها ٩٥١,٤٨٠,٧٦٦ ريالاً.

ويفيد المكلف بأنه شركة تابعة لشركة (ب) مملوكة على النحو التالي :

- ٥١% شركة (ج).

- ٤٩% شركة (ه).

علماً بأن شركة (ج) شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة (ب)، بينما شركة (ه) منشأة في مملكة البحرين ومملوكة لمواطنين سعوديين، وبما أن شركة (ج) شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة (ب)، وشركة (ج) تمتلك (٥١%) من الحصص في المكلف (أ)؛ عليه تعتبر المكلف (أ) شركة تابعة لشركة (ب)، وأرفق المكلف رسماً لهيكل تنظيمي يثبت بأن المكلف عبارة عن شركة تابعة.

وطبقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة، فإنه يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ الأعمال بموجب برنامج والذي يعرف (بالبرنامج). كما أن مذكرة التفاهم نصت أيضاً على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع مجموعة (ب) كمقاول رئيس لإكمال الأعمال بموجب برنامج، وقد تم توقيع مذكرة تفاهم بتاريخ ١٧ فبراير ١٩٨٦م بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية بشأن مشروع، وتنص مذكرة التفاهم أيضاً على أن السعر الخاص بالخدمات المنفذة بموجب برنامج لا يشمل الضرائب المفروضة على المقاول الرئيس (شركة (ب) بوصفها المقاول الرئيسي للحكومة البريطانية)، والشركات التابعة للمقاول الرئيس (لعملاء

المكلف (أ)) أو المقاولين الأجانب، إن إدراج هذه المبادأة في مذكرة التفاهم قصد منه تفادي فرض ضريبة دخل سعودية على الأعمال المنفذة من قبل المقاول الرئيس، والشركات التابعة له (مثل المكلف (أ)) والمقاولين من الباطن الأجانب.

ولكي يتمكن المكلف من الوفاء بالتزاماته طبقاً لبرنامج مثل توفير الخبرة اللازمة في المملكة العربية السعودية وإيجاد الفرص الوظيفية للمواطنين تعين عليه إنشاء بعض الشركات التابعة في المملكة العربية السعودية، حيث قامت (ب) بإنشاء بعض الشركات التابعة المملوكة بالكامل والتي تشمل (أ) (المكلف)؛ والتي أسست لتقديم خدمات الإصلاح والصيانة في إطار برنامج، وبناءً عليه وبما أن المكلف هو شركة تابعة لمجموعة (ب) والتي تقوم بتنفيذ أعمالها بموجب برنامج؛ وبالتالي يجب أن يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة بموجب برنامج

ووفقاً للإعفاء الضريبي هذا قام المكلف باحتساب الإيرادات والأرباح المحققة من الأعمال المنفذة على برنامج والمعفاة من الضريبة بصورة منفصلة وتم استبعاد هذه الأرباح من إجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة المصرح عنها في الإقرارات المقدمة للمصلحة للسنوات ٢٠٠٧ إلى ٢٠١٣م، إلا أن المصلحة لم تعامل هذه الأرباح المتحققة بموجب برنامج كأرباح معفاة من الضريبة؛ حيث تجاهلت الإعفاء الممنوح بموجب مذكرة التفاهم والذي تم تأكيده بموجب الخطاب رقم بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ (الموافق ٢٠١٦/٢/١٦م) الصادر من صاحب السمو النائب الأول لرئيس مجلس الوزراء، حيث أشار الخطاب إلى مذكرة التفاهم والتأكيد على أن الأسعار المتفق عليها لا تشمل أية ضرائب وأن المقاول الرئيس شركة (ب) والشركات التابعة لها (مثل المكلف (أ)) والمقاولين من الباطن الأجانب لا يخضعون للضريبة التي تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية.

وعليه يمكن تصنيف الوحدات المحاسبية المعفية بموجب الخطاب على النحو التالي:

- شركة (ب) في إطار عمل برنامج

- الشركات التابعة ل(ب) عن الأرباح المحققة في إطار عمل برنامج

- المقاولين من الباطن الأجانب ل (ب) عن الأرباح المحققة في إطار عمل برنامج

ويصنّف المكلف ضمن الفئة الثانية، وذلك لأنهم شركة تابعة ل(ب)؛ وبناءً عليه فإن الإعفاء الضريبي ينطبق على المكلف بشأن الأرباح المحققة من تقديم الخدمات بموجب برنامج

وقد أشار الخطاب إلى مذكرة التفاهم بوصفها اتفاقية دولية؛ وعليه يجب قراءة الخطاب باعتباره يرتبط مباشرة بمذكرة التفاهم وهي عرقاً اتفاقية دولية، وليس باعتباره خطاباً منفصلاً، وأوضح الخطاب بأن أحكام مذكرة التفاهم والتي تحدد قيمة البرنامج لا تشمل على الضرائب، وهو ما يؤكد منح الإعفاء الضريبي إلى شركة (ب)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها عن الأرباح المحققة من البرنامج، وقد حدد الخطاب بوضوح الأمور التالية وذلك فيما يتعلق ببرنامج

(أ) لا تشمل الأسعار المتفق عليها بشأن برنامج على اعتماد لأي ضرائب دخل.

(ب) الاتفاق المتبادل على تخفيض تكلفة البرنامج.

(ج) التأكيد على أن شركة (ب)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المحققة من البرنامج.

كما بين الخطاب أن سبب منح الإعفاء الضريبي هو تخفيض تكلفة البرنامج.

ويبين المكلف بأنه بالإضافة إلى استناده على الخطاب المذكور أعلاه في ادعائه بأحقية في الإعفاء الضريبي فإنه يستند إلى مذكرة التفاهم المبرمة بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة بشأن برنامج، فتمثل مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه اتفاقية دولية بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة يتم بموجبها فرض بعض الالتزامات على الأطراف المتعاقدة، فلا يمكن تحديد محتوى مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه والحقوق والواجبات بموجبها من قبل طرف واحد من الاطراف، وبالتالي فإن عدم التزام أي طرف بما هو وراود في هذه الاتفاقية سيجعله مساءلاً طبقاً لأحكام القانون الدولي، ولقد تم التأكيد على هذه الحقيقة مراراً من خلال الأحكام الصادرة من محكمة العدل الدولية، وعليه فإن مذكرة التفاهم المذكورة تمثل مستنداً بالغ الأهمية يجب أخذها في الاعتبار لتحديد ما إذا كانت العقود المنفذة من قبل (ب) معفاة من الضريبة أم لا.

وفي هذا الخصوص يشير المكلف إلى الاتفاقيات الضريبية والمعاهدات الأخرى التي وقعتها المملكة مع الدول والتي تتمتع أحكامها بأولوية التطبيق عند تعارضها مع الأنظمة الضريبية المحلية المطبقة في المملكة العربية السعودية، على سبيل المثال الاتفاقية الضريبية مع فرنسا والتي أبرمت في العام ١٩٨١م، وقد أكد ذلك المادة (٣٥) من النظام الضريبي والتي نصت على الآتي:

" في حالة تعارض أحكام الاتفاقية الدولية التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها مع مواد وأحكام النظام الضريبي، فإن أحكام الاتفاقية الدولية هي التي تسود في هذه الحالة."

وبناءً عليه، فإن النظام المحلي مثل الأمر السامي لا يمكن أن يلغي الشروط الممنوحة بموجب الاتفاقية الدولية (مذكرة التفاهم) في تطبيق الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة من برنامج استناداً على مذكرة التفاهم، ويحق للمكلف باعتباره شركة تابعة لشركة (ب) الاستفادة من الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة بموجب برنامج

ولقد أوضح المكلف لفريق الفحص خلال الفحص الميداني الذي تم على حسابات المكلف، الإعفاء الممنوح للمكلف، وقد أكدت المصلحة للمكلف بموجب خطابها رقم (٥/١٦٦١) بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٣هـ الموافق ١٠/٤/٢٠١٢م بأن المكلف تم إعفاؤه من ضريبة الدخل.

نورد أدناه الجزء ذا الصلة من الخطاب المذكور:

ويطالب المكلف السماح له بالاستفادة من مزايا الإعفاء الضريبي، وإلغاء الربط الصادر في هذا الشأن.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف ودراسة المستندات المقدمة اتضح عدم أحقية المكلف في طلبه لصحة إجراء المصلحة ويؤكد ذلك القرار رقم (١٢٣٤) الصادر في العام ١٤٣٤هـ في الاستئناف رقم (٩٩٩/ض) لعام ١٤٣٠هـ حيث لم يثبت أن المكلف محل الاعتراض هو مفاوض من الباطن للحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات حكومة المملكة العربية السعودية المتعلقة بمشروع، كما أن خطاب وزارة رقم وتاريخ ٨/٨/١٤٠٦هـ الذي استند إليه المكلف في تقرير أحقيته في الإعفاء الضريبي لا يعطيه الحق في ذلك الإعفاء؛ حيث إن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية؛ وبالتالي فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو أمر سامٍ.

ومما يؤكد عدم أحقية المكلف (أ) في الإعفاء الضريبي نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٠/١/١٤٢٥هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ حيث لم ينص فيها على أي إعفاءات ضريبية باستثناء الإعفاء الذي نصت عليه المادة (١٠) من نظام ضريبة الدخل الذي قضى بإعفاء المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة، والكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط.

بالإضافة لما سبق فإن خطاب وزارة..... صادر في ظل أنظمة ضريبية سابقة وأن النظام الضريبي الحالي المشار إليه أعلاه ألقى ما قبله من أنظمة وإعفاءات ضريبية سابقة، خاصة وأنه حصر الإعفاءات الضريبية بنص المادة رقم (١٠) من نظام ضريبة الدخل، كما أن المكلف محل الاعتراض تم تأسيسه في ظل النظام الضريبية الحالي ولا ينطبق عليه الإعفاء الضريبي الذي تم النص عليه في نظام ضريبة الدخل السابق.

وبناء على ما تقدم تم رفض طلب المكلف إعفاء إيرادات وأرباح العقود المحققة من مشروع من الضريبة.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف تبين أن الخلاف بين الطرفين يندرج في طلب المكلف تطبيق الإعفاء الضريبي على الأرباح المحققة بموجب برنامج الموقع بين حكومتي المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية، وذلك بحجة أن الإعفاء الممنوح للشركة الأم يسري على الشركات التابعة والمملوكة لها، بينما ترى المصلحة أن الإعفاء خاص بالشركة الممنوح لها، وأن المكلف لا يشمل ذلك الإعفاء؛ حيث ترى المصلحة أن المكلف تم تأسيسه بعد صدور نظام ضريبة الدخل الجديد، وأن نظام ضريبة الدخل الجديد قيّد الإعفاء بمادته العاشرة، كما ترى المصلحة أن نظام ضريبة الدخل قد صدر بأمر سام، ولا استثناء منه إلا أن يصدر بنفس الأداة أو أمر سام.

وبدراسة اللجنة للموضوع والاطلاع على كافة جوانبه ودراسة مستندات ودفع الطرفين لم تجد اللجنة مستنداً صريحاً ينص على إعفاء المكلف من الضريبة؛ حيث إن ما قدمه المكلف هو مقتطفات يدعي أنها من مذكرة التفاهم بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية، ومقتطفات من خطاب موجه من النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء في حينه يرى أنه أعفى الشركة الأم وشركاتها التابعة من الضريبة، ومع التسليم بصحة تلك المقتطفات فإن اللجنة ترى أنها لا تعطي المكلف الحق في الإعفاء من الضريبة؛ حيث يلزم للإعفاء نص صريح من المقام السامي لجهة محددة، وفقاً للأمر السامي رقم وتاريخ ١٤٣١/٣/١٣هـ؛ ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة وأن الإعفاء منها هو استثناء، والاستثناء لا يجوز التوسع فيه؛ مما ترى معه اللجنة رفض طلب المكلف بإعفائه من ضريبة الدخل على أرباحه.

٣- استبعاد التسويات المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة:

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأن إجمالي الربح المحاسبي معفي من الضريبة، وعليه فيجب علي المصلحة عدم استبعاد المصاريف/التسويات المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة عند حساب الربح المعدل، فطبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، يجب حسم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة، وبالتالي يجب على المصلحة عدم استبعاد المصاريف التي لم يتم المطالبة بها ضمن المصاريف الواجبة الحسم، وبالتالي فإن إجراء المصلحة للتسويات واستبعاد المصاريف الخاصة بالعقود المعفاة من الضريبة قد نتج عنه فرض ضريبة على هذه المصاريف التي لم يتم المطالبة بحسبها مطلقاً عند حساب الأرباح المعدلة للمكلف للسنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٣م؛ وعليه يطالب المكلف بعدم استبعاد هذه التسويات/ المصاريف المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة وإلغاء الضريبة الإضافية المفروضة في هذا الصدد.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف اتضح أن المكلف يطالب بإلغاء واستبعاد كافة التعديلات التي أجرتها المصلحة على صافي الربح الدفترتي وصولاً لصافي الربح المعدل، وهذه التعديلات تشتمل على المصاريف غير جائزة الحسم نظاماً وهي المكون من المخصصات وخسائر تحويل عملات أجنبية غير محققة (تقديرية) ومعاشات مدفوعة بالخارج ومصاريف ضيافة وغرامات ورسوم

مدرسية مدفوعة بالخارج؛ وبالتالي يتضح صحة إجراء المصلحة ورفض طلب المكلف؛ حيث تم تعديل صافي الربح الدفترى بالمصاريف والمخصصات غير جائزة الحسم نظاماً.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم استبعاد التسويات والمصاريف المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة وطلب إلغاء الضريبة الاضافية المفروضة في هذا الصدد، في حين ترى المصلحة أن هذه البنود تشتمل على مصاريف غير جائزة الحسم نظاماً، وهي المكون من المخصصات وخسائر تحويل عملات أجنبية غير محققة (تقديرية) ومعاشات مدفوعة بالخارج ومصاريف ضيافة وغرامات ورسوم مدرسية مدفوعة بالخارج وأنها عدلت صافي الربح الدفترى بالمصاريف والمخصصات غير جائزة الحسم نظاماً.

وحيث إن اللجنة رفضت مطالبة المكلف بالإعفاء الضريبي في البند السابق، كما أن المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تقضي بأن البنود التي يطالب بها المكلف غير جائزة الحسم؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف.

٤- الفرق في الربح المحاسبي المستخدم في الربط لسنة ٢٠٠٩م ومخصص غرامة التأخير بشأن الضريبة واجبة الاستقطاع:

أ- وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف بأن الربح المحاسبي المستخدم في الربط أقل من الربح المحاسبي طبقاً للإقرار والقوائم المالية لسنة ٢٠٠٩م، كما هو مبين أدناه:

البيان	المبلغ بالريال
من الربح المحاسبي طبقاً للإقرار والقوائم المالية	١٢٢,٥٧٩,٤٦٩
الربح طبقاً للربط	١١٢,٧٧٣,٠٨١
الفرق	٩,٨٠٦,٣٨٨

ولقد لاحظ المكلف بأن المصلحة أخذت في الاعتبار مخصص غرامة التأخير بشأن الضريبة واجبة الاستقطاع المحمل علي قائمة الدخل البالغ (٩,٨٠٦,٣٨٨) ريالاً، وهو ما يساوي الفرق في الربح المحاسبي لسنة ٢٠٠٩م، باعتبار أنه يمثل تسويات ضريبية إضافية علي الربح المعدل في الربط، ولقد تمت تسوية البنود المذكورة (صافي أثر صفري) على النحو التالي:

البيان	المبلغ بالريال
فرق في الربح المحاسبي المستخدم في الربط	(٩,٨٠٦,٣٨٨)
غرامة التأخير بشأن ضريبة الاستقطاع المحمل علي قائمة الدخل	٩,٨٠٦,٣٨٨
الفرق	.

وبناءً عليه يطالب المكلف بتصحيح الخطأ أعلاه الوارد في الربط وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف وبمراجعة القوائم المالية المعتمدة من مراقب الحسابات اتضح صحة إجراء المصلحة، ولا يوجد خطأ في الربط، كما أنه لا يوجد اختلاف مؤثر على الوعاء الضريبي؛ حيث بدأ الربط بصافي الربح المحاسبي المطابق لقائمة الدخل المعتمدة من مراقب حسابات المكلف وأضيف إليه المخصص المكون كتعديل على صافي الربح؛ طبقاً للإيضاحات المتممة للقوائم المالية ويوضح ذلك الجدول التالي:

البيان	المبلغ بالريال
صافي الربح المحاسبي بالربط ومطابق لقائمة الدخل	١١٢,٧٧٣,٠٨١
يضاف إليه: المكون من مخصص غرامة تأخير ضريبة الاستقطاع	٩,٨٠٦,٣٨٨
الناتج مطابق لصافي الربح المدرج بإقرار المكلف	١٢٢,٥٧٩,٤٦٩

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم فرق الربح المحاسبي، وحسم مخصص غرامة التأخير بشأن الضريبة واجبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة أن المخصص أضيف على صافي الربح من واقع القوائم المالية. ويرجع اللجنة إلى القوائم المالية والإقرار المقدم من المكلف اتضح أن مخصص غرامة تأخير السداد الذي يطالب المكلف بإلغاء أثره على ارباح العام قد تم تحميله على قائمة الدخل، وطبقاً للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل فإنه لا يجوز حسم أي احتياطات أو مخصصات؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف.

٥- الفرق في مخصص العقود المحتملة (٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م):

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأن مخصص العقود المحتملة الذي أخذته المصلحة في الاعتبار عند إجراء الربط يختلف عن مبلغ مخصص العقود المحتملة المصرح عنه في الإقرارات والقوائم المالية للسنوات (٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م) وذلك علي النحو التالي

٢٠٠٨م ريال	٢٠٠٩م ريال	٢٠١٠م ريال	
(٥,٣٣٦,٣٣١)	٣١,٦٩٥,٥٠٠	(٤٣,٠٨٥,٠٢٩)	مخصص العقود المحتملة (عكس قيد) طبقاً للربط الضريبي
(١٤,٤٤٢,٠٨١)	٣١,٧١١,٦٤٦	(٣٣,١٢٥,٩١٢)	مخصص العقود المحتملة (عكس قيد) طبقاً للإقرارات والقوائم المالية

الفرق	٩,١٥٠,٧٥٠	(١٦,١٤٦)	(٩,٩٥٩,١١٧)
-------	-----------	----------	-------------

ويرى المكلف أن المصلحة لم توضح أسباب احتساب الفروق أعلاه في الربط، ويفيد بأن مبالغ المخصصات أو عكس القيد للعقود المحتملة تم التصريح عنها في الإقرارات للسنوات أعلاه صحيحة ومتطابقة مع ما هو وارد في النظام ضريبية الدخل ولائحته التنفيذية، علاوة على ذلك فإن المبالغ المصرح عنها في الإقرارات تتطابق مع المبالغ المصرح عنها في القوائم المالية، وبناءً عليه يطلب المكلف تصحيح الربط وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف وبمراجعة القوائم المالية المعتمدة من مراقب الحسابات اتضح صحة إجراء المصلحة ويوضح ذلك ما يلي:

١- بالنسبة عام ٢٠٠٨م:

الاعتراض عام ٢٠٠٨م متعلق بمخصص التكاليف المتوقعة (إيضاح ١/٧ بالقوائم المالية):

رصيد المخصص الافتتاحي	٣٤,٤٥٨,٢٠٢ ريال
يحسم ما تم إعادة تصنيفه كمخصص مخزون أصناف مشتراة	(١٨,٤٣٥,٩٠١) ريال
يحسم عكس مخصص أصناف مباعة	(٥,٣٣٦,٣٣١) ريال
يحسم إعادة تقييم صرف عملات	(٩,١٠٥,٧٥٠) ريال
رصيد المخصص آخر المدة	١,٥٨٠,٢٢٠ ريال

وطبقاً للجدول أعلاه فإن الفرق الذي يعترض عليه المكلف والذي لم يتم حسمه من صافي الربح المعدل بمبلغ (٩,١٠٥,٧٥٠) ريالاً هو عبارة عن مبالغ إعادة تقييم صرف العملات الدفترية، ولم يقدم المكلف المستندات التي تؤكد على أنها فروق عملة فعلية ناتجة عن تصرفات فعلية؛ وبالتالي فهي غير جائزة الحسم؛ طبقاً لنظام ضريبية الدخل، بينما للأغراض الزكاة فقد تم مراعاة حسم المبلغ من رصيد المخصص أول المدة عند تحديد ما حال عليه الحول ضمن عناصر الوعاء الموجبة.

٢- بالنسبة لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م:

الاعتراض متعلق بمخصص تخفيض الأسعار (إيضاح ١/٧ بالقوائم المالية)

البيان	٢٠٠٩م	٢٠١٠م	ملاحظات
المخصص الافتتاحي	١١,٣٨٩,٥٢٩	٤٣,٠٨٥,٠٢٩	
يضاف إليه: المكون	٣١,٦٩٥,٥٠٠	.....	تم إضافته لصافي الربح المعدل
يحسم منه: المستخدم	.....	(٤٣,٠٨٥,٠٢٩)	تم حسمه من صافي الربح المعدل
رصيد آخر المدة	٤٣,٠٨٥,٠٢٩ ريالاً	.....

وبمقارنة حركة المخصص الموضحة أعلاه مع الربط الضريبي يتضح صحة إجراء المصلحة؛ وبالتالي رأت المصلحة عدم قبول اعتراض المكلف (طبقاً لما جاء بالإيضاح رقم ١/٧ و ١١ بالقوائم المالية).

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في طلب المكلف اعتماد مخصصات العقود كما وردت في الإقرارات، في حين ترى المصلحة أن ما يطالب به المكلف بشأن عام ٢٠٠٨م عبارة عن مبالغ إعادة تقييم صرف العملات، ولم يقدم المكلف المستندات التي تؤكد على أنها فروق عملة فعلية ناتجة عن تصرفات فعلية، أما ما يتعلق بعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م؛ فترى المصلحة أنها اعتمدت على الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عند إعداد حركة المخصص.

وخلال جلسة المناقشة طلبت اللجنة من المكلف توضيح طبيعة المخصص محل الخلاف بينهما لعام ٢٠٠٨م، إلا أن ممثل المكلف لم يقدم المستندات المطلوبة خلال المهلة التي طلبها، وحيث إن الخلاف مستندي ولم يقدم المكلف المستندات للمصلحة، ولم يوضح للجنة ما طلبت توضيحه منه خلال المهلة الممنوحة له؛ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف حول المخصص محل الخلاف لعام ٢٠٠٨م، وفيما يتعلق بإجراء المصلحة لمخصص تخفيض الأسعار لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، فإن اللجنة ترى صحة إجراء المصلحة؛ حيث خفضت المصلحة المستخدم من المخصص تطبيقاً للمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ وعليه ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٦- الفرق في مخصص مكافأة نهاية الخدمة (٢٠٠٩م و ٢٠١٣م):

أ- وجهة نظر المكلف:

لاحظ المكلف أن مخصص مكافأة نهاية الخدمة الذي أخذته المصلحة في الاعتبار عند إجراء الربط يختلف عن مبلغ مخصص مكافأة نهاية الخدمة المصرح عنه في الإقرارات والقوائم المالية للسنوات (٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م) وذلك علي النحو التالي:

٢٠١٣م	٢٠٠٩م	
٢٣٨,٥٨٢	٢٨٨,٢١٠	طبقاً للربط الضريبي
١٧٨,٩١٥	٢٩٩,٣٩٨	طبقاً للإقرارات والقوائم المالية
٥٩,٦٦٧	(١١,١٨٨)	الفرق

واستناداً علي ما ورد أعلاه، يفيد المكلف أن مبالغ مخصصات أو عكس القيد لمكافأة نهاية الخدمة للعقود التي تم التصريح عنها في الإقرارات للسنوات أعلاه صحيحة ومتطابقة مع ما هو وارد في النظام الضريبي ولائحته التنفيذية.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف ومراجعة القوائم المالية المعتمدة من مراقب الحسابات اتضح صحة إجراء المصلحة ويوضح ذلك ما يلي:

البيان	٢٠٠٩م	٢٠١٠م	ملاحظات
المخصص الافتتاحي	٣٣٤,٠٥٦ ريالاً	١,٨٧٠,٨٧١ ريالاً	
يضاف إليه: المكون	٢٨٨,٢١٠ ريالاً	٢٣٨,٥٨٢ ريالاً	تم إضافته لصافي الربح المعدل

رصيد المخصص آخر المدة	٦٢٢,٢٦٦ ريالاً	٢,١٠٩,٤٥٣ ريالاً
-----------------------	----------------	------------------

وبمقارنة دركة المخصص الموضحة أعلاه مع الربط الضريبي يتضح صحة إجراء المصلحة؛ وبالتالي عدم قبول اعتراض المكلف.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف حول الخلاف على فرق مخصص مكافأة نهاية الخدمة، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف الأخذ بما جاء في الإقرار والقوائم المالية من مبلغ مخصص مكافأة نهاية الخدمة، في حين ترى المصلحة صحة ما تم أخذه في الربط، ويرجع اللجنة إلى القوائم المالية والإقرارات المقدمة والربط المعدل من قبل المصلحة اتضح أن مخصص مكافأة نهاية الخدمة الذي عدل صافي الأرباح به، هو الفرق بين أول وآخر المدة، حيث تم أخذ الرصيد ضمن عناصر وعاء الزكاة، وهذا مطابق لما ورد في القوائم المالية؛ وعليه ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف.

٧- عكس قيد مخصصات (البضاعة والأضرار السائلة والضمان و مخصص غرامة التأخير):

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بان المصلحة لم تأخذ في الاعتبار عكس قيد المخصصات أعلاه المكونة في السنوات السابقة والتي تم عكس قيدها في السنوات المذكورة أعلاه، وبافتراض أن هذه المخصصات يجب تعديلها مقابل الربح المحاسبي فإن المكلف يطالب بتفويض إجمالي المخصصات المضافة للربح المحاسبي للوصول للربح المعدل في الربط مقابل عكس قيد المخصصات أعلاه في السنوات المعنية كما هو مبين، وحيث إن المكلف يعتقد أن الإعفاء الضريبي ينطبق عليه، فإنه يطالب بعدم تعديل هذه البنود أو ادراجها في الربط.

ب- وجهة نظر المصلحة:

طالب المكلف بحسم ما يلي من الربح المعدل:

المبالغ بالريال					البيان
٢٠١٣م	٢٠١٢م	٢٠١١م	٢٠١٠م	٢٠٠٩م	
.....	٩,٥٩٦	.....	.....	.....	عكس مخصص
.....	.....	.....	٥,٤٧١,٨٣٧	.....	عكس مخصص الأضرار السائلة
٢,١٧٣,٠٢١	٨٦٨,٣١٩	٩٧٦,٣١٩	.....	١,٨١٠,١٠٣	عكس مخصص الضمان
.....	.....	.....	٩,٨٠٦,٣٩٠	.....	عكس مخصص غرامة التأخير

وبعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف ومراجعة القوائم المالية المعتمدة من مراقب الحسابات والإيضاحات المتممة لها، وبعد التحقق من أن المبالغ الموضحة بالجدول السابق هي عبارة عن المخصصات المعكوسة، والتي تم تخفيض المصاريف التشغيلية أو المصاريف العمومية بها بقائمة الدخل فنرى موافقة المكلف في طلبه وتعديل الربط بحسم المبالغ أعلاه من صافي الربح المعدل مع تعديل أثر ذلك على رصيد أول المدة الذي حال عليه الحول ضمن عناصر الوعاء الموجبة، فيما عدا عكس مخصص

الأضرار لعام ٢٠١٠م بمبلغ (٥,٤٧١,٨٣٧) ريال؛ حيث تبين أنه لم يتم عكس المخصص بقائمة الدخل وإنما تم تسجيله كالالتزام ضمن المطلوبات المستحقة ومطلوبات أخرى (ايضاح ١/٢/٧ بقوائم المالية المدققة).

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في طلب المكلف تخفيض إجمالي المخصصات المضافة للربح المحاسبي للوصول للربح المعدل في الربط، مقابل عكس قيد المخصصات أعلاه في السنوات المعنية، في حين وافقت المصلحة على طلب المكلف عدا مخصص الأضرار لعام ٢٠١٠م؛ لكونه أفصح عنه ضمن المطلوبات، وأفاد ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة أنه تم عكس هذا المخصص إلا أنه لم يزيدو اللجنة أو المصلحة ما يدعم ادعاءه؛ مما ترى معه اللجنة انتهاء الخلاف حول هذا البند بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف عدا مخصص الأضرار لعام ٢٠١٠م؛ والذي ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف عليه.

٨- مخصص البضاعة الذي تم اعتباره تسوية إضافية وفرق تحويل عملات أجنبية المضاف مرتين لسنة ٢٠٠٩م:

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

٩- الدائنون والدائنون الآخرون والمبالغ المستحقة المضافة للوعاء الزكوي:

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) التي عالجت الزكاة على الأموال التي يحصل عليها مكلفو الزكاة من خلال القروض المقدمة من الجهات الحكومية والقطاع الخاص لم تشر إلى الذمم الدائنة والأرصدة المستحقة للجهات ذات العلاقة الناشئة من الأنشطة التجارية العادية، ويضيف المكلف أن أرصدة الذمم الدائنة نشأت عن عمليات النشاط التجاري العادي، وبما أن جوهر الفتوى المذكورة مختلف كلياً، وليس له صلة بأرصدة الذمم الدائنة الناشئة من العمل التجاري العادي، فإن إجراء المصلحة في هذا الجانب المتمثل في إضافة هذه الأرصدة للوعاء الزكوي ليس مبرراً.

- إضافة المبالغ المستحقة للجهات ذات العلاقة للوعاء الزكوي:

لا يوافق المكلف على إجراء المصلحة المتمثل في إضافة المبالغ المستحقة للجهات ذات العلاقة للوعاء الزكوي، وذلك لأن هذا الإجراء يتعارض مع تعميم المصلحة رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) بتاريخ ١٣٩٢/٨/٨ هـ (الموافق ١٦ سبتمبر ١٩٧٢م)، ويمثل هذا التعميم الأساس لاحتساب الزكاة المستحقة على مكلفي الزكاة الذين يمسكون الدفاتر والسجلات في المملكة ويقدمون الإقرارات الزكوية على أساس الحسابات، ويبين هذا التعميم البنود التالية التي يجب أخذها في الاعتبار لاحتساب الزكاة:

أ) البنود التي يجب إضافتها للوعاء الزكوي:

١) رأس المال المدفوع في أول العام.

٢) صافي ربح السنة في نهاية العام وذلك طبقاً لحساب الأرباح والخسائر قبل التوزيع.

٣) الأرباح المرحلة عن سنوات سابقة؛ لأنها تعتبر بمثابة رأسمال إضافي.

٤) كافة الاحتياطيات أياً كان نوعها والاستدراكات والمخصصات.

٥) رصيد الحساب الدائن لصاحب المنشأة في أول العام لأنه يعد بمثابة رأس المال ويستثمر في أغراض المنشأة.

٦) الأرباح تحت التوزيع أو تحت التصرف، إلا أن ثبت رسمياً إيداع هذه الأرباح في إحدى المصارف تحت تصرف

المساهمين.

ب) البنود التي يجب خصمها من الوعاء الزكوي:

يخصم من إجمالي المبالغ المشار إليها أنفاً قيمة العناصر الآتية للوصول لصافي الوعاء:

١) الخسائر الحقيقية سواءً كانت خسارة نفس السنة أو سنوات سابقة مرحلة.

٢) صافي قيمة الأصول الثابتة (بعد خصم الاستهلاكات) على أن تكون القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة من سنوات سابقة والاحتياطيات والمخصصات والحساب الدائن لصاحب المنشأة.

٣) الاستثمارات طويلة الأجل.

ويفيد المكلف أنه استناداً على البنود من (١-٢أ) من البند (٥) و (١-٢ب) من البند (٢) أعلاه بأن الزكاة تحتسب على الأموال المستثمرة من قبل الشركاء/الملاك في مال المكلف ولا تحتسب على أرصدة الذمم الدائنة والمبالغ المستحقة للجهات ذات العلاقة.

ويدعي المكلف أن ربط المصلحة ليس صحيحاً في الجوانب التالية طبقاً للتعميم والفتوى أعلاه:

(أ) فرض زكاة على الدائنين التجاريين.

(ب) فرض زكاة على دفعات من العملاء.

(ج) فرض زكاة على مصاريف مستحقة ومطلوبات أخرى.

(د) فرض زكاة على مبالغ مستحقة إلى جهات ذات علاقة.

وعليه يطالب المكلف بإلغاء الزكاة المفروضة على البنود المذكورة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف اتضح عدم أحقية طلبه، وتم الإبقاء على وجهة نظر المصلحة كما هي استناداً إلى الفتوى الشرعية رقم (٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥ هـ والتي تتضمن إضافة جميع الأموال المستفادة من الغير في أي صورة كانت وتحت أي مسمى للوعاء الزكوي حيث يعالج زكويًا باعتبار ما آلت إليه، وتدعم صحة ربط المصلحة بهذا الشأن بالإضافة إلى ما استقر الرأي في كثير من قرارات اللجان الابتدائية والاستئنافية منها القرار الاستئنافية رقم (١٢٩١) لعام ١٤٣٤ هـ.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في طلب المكلف عدم إضافة الديون إلى وعاء الزكاة، في حين ترى المصلحة أن إضافتها للوعاء جاء تطبيقاً للفتوى وما استقر عليه العمل في اللجان الابتدائية والاستئنافية.

واستناداً للفتوى الشرعية رقم (٢٦٦٥/٢٣٨٤) لعام ١٤٠٦ هـ، والتي تنص في البند الخامس على: "أن ما تستفيده الشركة من النقود بقرض أو هبة أو إرث أو نحو ذلك فهذا يعتبر له حولاً مستقلاً متى أكمله وجبت فيه الزكاة إذا كان نقوداً أو عروض تجارة"؛ والفتوى رقم (٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥ هـ، والتي بينت في إجابتها للسؤال الثاني عن زكاة الأموال التي مصدرها القروض على أن ما يحول الحول على كله أو بعضه قبل إنفاقه تجب فيه الزكاة؛ فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على إضافة أرصدة الدائنين لتحديد وعائه الزكوي.

١٠- أثر صافي الربح المعدل لأغراض ضريبة الدخل نظراً إلى التعديلات المعترض عليها:

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

١١ - الرصيد الختامي لمخصص البضاعة لسنة ٢٠٠٨م المضاف للوعاء الزكوي:

أ- وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف بأنه طبقاً للأنظمة الزكوية تضاف كافة الأرصدة الافتتاحية والاحتياطيات المحتفظ به لمدة سنة باستثناء مخصص الاستهلاك لوعاء الزكاة، إلا أنه يلاحظ عند إجراء الربط أضافت المصلحة الرصيد الختامي لمخصص البضاعة بدلا عن الرصيد الافتتاحي لسنة ٢٠٠٨م، ولقد أرفق المكلف صورة القوائم المالية لسنة ٢٠٠٨م، ومنها يتضح بأن الرصيد الافتتاحي لمخصص البضاعة لسنة ٢٠٠٨م كان صفرًا؛ وبالتالي يجب ألا تكون هناك إضافة لوعاء الزكاة طبقاً للربط بمسمى مخصص بضاعة، وبناءً عليه يطلب المكلف تعديل الربط واحتساب وعاء الزكاة وفقاً للحقائق أعلاه للسنة المذكورة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف ترى المصلحة عدم أدقية طلبه، والإبقاء على وجهة نظرها كما هي، حيث تبين أن مخصص المخزون (مخزون أصناف مشتراه) حال عليه الحول، وذلك لأنه ناتج من إعادة تصنيف مخزون تكاليف متوقعة ليصبح مخزون أصناف مشتراه، ويؤكد ذلك إيضاحات القوائم المالية المدققة لعام ٢٠٠٨م أرقام (٦ و٧).

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في طلب المكلف عدم إضافة مخصص بضاعة لوعاء الزكاة لعام ٢٠٠٨م لعدم وجود رصيد أول الفترة، في حين ترى المصلحة أن المخصص تم إعادة تصنيفه.

وبمراجعة اللجنة للملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لعام ٢٠٠٨م، والتي أشارت لها المصلحة تبين وجود مخزون أول الفترة، وأنه تم إعادة تصنيفه؛ مما ترى اللجنة معه رفض اعتراض المكلف.

١٢ - مخصص الزكاة لعام ٢٠١١م والمضاف للوعاء الزكوي:

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن مخصص الزكاة تم عكس قيده في عام ٢٠١١م، وبالتالي يجب ألا يضاف لوعاء الزكاة لهذا العام، وطبقاً للأنظمة الزكاة يتعين إضافة رصيد مخصص الزكاة في بداية السنة الذي حال عليه الحول لوعاء الزكاة، فتم عكس قيد مخصص الزكاة لسنة ٢٠١٠م بمبلغ (١٢٢,١٩٩) ريالاً، ولقد خفض فعلياً مخصص الزكاة، علاوة على ذلك فإن الرصيد الختامي لمخصص الزكاة لسنة ٢٠١١م وقدره (١,٤٨٧,٩٣٣) ريالاً يتعلق بمخصص الزكاة المدمل لسنة ٢٠١١م، فلا يوجد جزء من مخصص الزكاة البالغ قدره (٢,٧٧٠,٣٧٢) ريالاً سعوديًّا في سنة ٢٠١٠م الذي حال عليه الحول خلال سنة ٢٠١١م؛ وبالتالي يجب عدم إضافة مخصص الزكاة لوعاء الزكاة لسنة ٢٠١١م طبقاً للربط، وبناءً عليه يطالب المكلف تعديل الربط واحتساب وعاء الزكاة للعام ٢٠١١م.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف وبمراجعة قائمة التغيرات في حقوق الشركاء، وفيها أن مخصص الزكاة المكون من أرباح العام بمبلغ (١,٣٦٥,٧٣٤) ريالاً، بينما رصيد المخصص آخر المدة بقائمة المركز المالي بمبلغ (١,٤٨٧,٩٣٣) ريالاً؛ وبالتالي فإن الفرق من رصيد العام السابق حال عليه الحول بمبلغ (١٢٢,١٩٩) ريالاً، ويوضح ذلك حركة المخصص التالية:

رصيد أول المدة	٢,٧٧٠,٣٧٢ ريال
----------------	----------------

ريال (٢,٦٤٨,١٧٢)	يحسم منه: المسدد بتاريخ ٢٧/٤/٢٠١١م
ريال ١,٣٦٥,٧٣٤	يضاف إليه: المكون من أرباح العام
ريال ١,٤٨٧,٩٣٣	رصيد المخصص آخر العام

وبالتالي ترى المصلحة عدم أحقية طلب المكلف بخصوص هذا البند.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في طلب المكلف عدم إضافة مخصص الزكاة إلى وعاء الزكاة لعام ٢٠١١م، في حين ترى المصلحة أنه بتبديل حركة المخصص يتضح حولان الحول على جزء من مخصص الزكاة وقدره (١٢٢,١٩٩) ريالاً، وبمراجعة اللجنة حركة المخصص خلال العام، اتضح أن هناك رصيد مخصص للزكاة حال عليه الحول وقدره (١٢٢,١٩٩) ريالاً؛ مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف.

١٣- الفرق في الأرباح المبقة المضافة للوعاء الزكوي للأعوام (٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م):

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

١٤- استقطاع ضريبة على الأرباح المدفوعة للشركاء للأعوام (٢٠٠٨م إلى ٢٠١٣م):

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف أن المصلحة استقطعت ضريبة على الأرباح الموزعة المدفوعة للشركاء من أرباح العقود المعفاة من الضريبة خلال السنوات ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٣م، ويضيف بأن المصلحة لم توضح الأسباب لهذا الإجراء، وطبقاً للربط فإن الضريبة واجبة الاستقطاع الإضافية المستحقة على الأرباح الموزعة علي النحو التالي:

سداد الأرباح الموزعة	الأرباح الموزعة طبقاً للقوائم المالية	نسبة ضريبة الاستقطاع	ضريبة الاستقطاع المفروضة	ضريبة الاستقطاع المسددة	رصيد ضريبة الاستقطاع المستحق
٢٠٠٨	١٥٠,٩١٧,١٤٠	%٥	٧,٧٩٥,٨٥٧	٣,٦٧٥,٠٠٠	٤,١٢٠,٨٥٧
٢٠٠٩	٤٩,٥٠٠,٠٠٠	%٥	٢,٤٧٥,٠٠٠	١,٢١٢,٧٥٠	١,٢٦٢,٢٥٠
٢٠١٠	٢٧١,٥٧٦,١٦٥	%٥	١٣,٥٧٨,٨٠٨	٦,٤٥٨,٨٨١	٧,١١٩,٩٢٧
	٢٠٧,٢٨١,٠٦٨	%٥	١٠,٣٦٤,٠٥٣	٥,٠١٠,٨٥٨	٥,٣٥٣,١٩٥
٢٠١٢	٦٨,٥١٢,٠٦٧	%٥	٣,٤٢٥,٦٠٣	١,٦٤٠,٦٠٣	١,٧٨٥,٠٠٠
٢٠١٣	٩١,١٦٥,٩٧٠	%٥	٤,٥٥٨,٢٩٩	٢,٢٠١,١٨٦	٢,٣٥٧,١١٣
الإجمالي	٨٤٣,٩٥٢,٤١٠		٤٢,١٩٧,٦٢٠	٢٠,١٩٩,٢٧٨	٢١,٩٩٨,٣٤٢

وكما تم بيانه، فإن المكلف مملوك بواقع (٥١%) لشركة (ج)، وهي شركة مقيمة في المملكة المتحدة، وبواقع (٤٩%) لشركة (هـ)، وهي شركة مقيمة في مملكة البحرين.

ويفيد المكلف بأنه صرح عن أرباح موزعة من أرباح السنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٢م والتي دفعت إلى الشركاء المالكين للمكلف في السنوات اللاحقة، ويورد المكلف ملخصاً لإجمالي الأرباح الموزعة المدفوعة للشركاء خلال السنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٣م على النحو التالي:

الأرباح الموزعة المعلنة من أرباح السنة	سنة سداد الأرباح الموزعة	إجمالي الأرباح الموزعة	إجمالي الأرباح الموزعة إلى (ج)	إجمالي الأرباح الموزعة لشركة (هـ)
			ب = أ × ٤٩ %	ج = أ ضرب ٥١ %
٢٠٠٧م	٢٠٠٨م	١٥٠,٩١٧,١٤٠	٧٩,٥١٧,٧٤١	٧٦,٣٩٩,٣٩٩
٢٠٠٧م	٢٠٠٩م	٤٩,٥٠٠,٠٠٠	٢٥,٢٤٥,٠٠٠	٢٤,٢٥٥,٠٠٠
٢٠٠٨م / ٢٠٠٩م	٢٠١٠م	٢٧٩,٢١٢,٨٣٥	١٤٢,٣٩٨,٥٤٦	١٣٦,٨١٤,٢٨٩
٢٠١٠م	٢٠١١م	٢٠٩,٩٢٩,٢٤٠	١٠٧,٠٦٣,٩١٢	١٠٢,٨٦٥,٣٢٨
٢٠١١م	٢٠١٢م	٧٠,٠٠٠,٠٠٠	٣٥,٧٠٠,٠٠٠	٣٤,٣٠٠,٠٠٠
٢٠١١م / ٢٠١٢م	٢٠١٣م	٩٢,٤٣٥,٨٠٠	٤٧,١٤٢,٢٥٨	٤٥,٢٩٣,٥٤٢
الإجمالي		٨٥٦,٩٩٥,٠١٥	٤٣٧,٠٦٧,٤٥٧	٤١٩,٩٢٧,٥٥٨

ويضيف المكلف أن الضريبة المستقطعة الإضافية وقدرها (٢١,٩٩٨,٣٤٢) ريالاً المفروضة على الأرباح الموزعة المدفوعة للشركاء طبقاً لربط المصلحة تتكون من العنصرين الآتيين:

أ) الضريبة المستقطعة المفروضة على الحصة من الزكاة المتعلقة بالأرباح الموزعة المدفوعة إلى شركة (هـ) في سنة ٢٠٠٨م، والتي يجب أن تحسم من وعاء الضريبة واجبة الاستقطاع (٢,٨٩٩,٣٩٨) ريالاً مضروبة في (٥%) نسبة الاستقطاع (١٤٤,٩٦٨) ريالاً.

ب) الضريبة واجبة الاستقطاع المفروضة على الأرباح الموزعة المدفوعة إلى (ج) خلال السنوات ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٣م وقدرها (٢١,٨٥٣,٣٧٤) ريالاً.

ويورد المكلف وجهة النظر التالية بشأن فرض ضريبة الاستقطاع على البنود أعلاه وذلك على النحو التالي:

أ) ضريبة الاستقطاع المفروضة على الحصة من الزكاة المتعلقة بالأرباح الموزعة والمدفوعة إلى شركة (هـ) في سنة ٢٠٠٨م، والتي يجب أن تحسم من وعاء الضريبة واجبة الاستقطاع (٢,٨٩٩,٣٩٨) ريالاً مضروبة في (٥%) نسبة الاستقطاع (١٤٤,٩٦٨) ريالاً.

ويغيد المكلف بأن الزكاة المدفوعة عن حصة شركة (هـ) في صافي الأموال الخاضعة للزكاة (الوعاء الزكوي) في سنة ٢٠٠٧م وقدرها (٢,٨٩٩,٣٩٨) ريالاً تم حسمها من إجمالي الأرباح الموزعة المدفوعة إلى شركة (هـ) في سنة ٢٠٠٨م عند احتساب الضريبة المستقطعة على الأرباح الموزعة في الربط، غير أن المصلحة أخذت في الاعتبار حسم الزكاة من إجمالي الأرباح الموزعة المدفوعة إلى شركة (هـ) عند استقطاع الضريبة المستحقة للسنوات ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م طبقاً للربط.

ويضيف المكلف أن الزكاة المدفوعة فيما يتعلق بالأرباح الموزعة المعلنة للشركاء الخليجين في شركة (هـ) يجب أن تحسم من الأرباح الموزعة عند حساب الضريبة واجبة الاستقطاع بواقع ٥% علي مدفوعات الأرباح الموزعة إلى الشركاء الخليجين مثل شركة (هـ)، ويلاحظ أن المصلحة طبقت هذه القاعدة علي ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة حيث إنها اتبعت هذا الإجراء بشأن كافة السنوات باستثناء العام ٢٠٠٨م.

وعليه يطالب المكلف بتصحيح هذا الخطأ وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

ب) ضريبة الاستقطاع المفروضة على الأرباح الموزعة المدفوعة إلى (ج) خلال السنوات ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٣م (٢١,٨٥٣,٣٧٤) ريالاً.

كما يبين البند (أ) أعلاه، أنه طبقاً لمذكرة التفاهم والتي تعتبر بمثابة اتفاقية دولية كما سبق بيانه، تعتبر الخدمات المنفذة بموجب برنامج معفاة من الضرائب المفروضة على المقاول الرئيس، والشركات التابعة للمقاول الرئيس أو مقاولي الباطن الأجنبي.

وبما أن شركة (ج) شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة (ب)، فإن الإعفاء الضريبي ينطبق عليها بموجب مذكرة التفاهم عن الأرباح الموزعة المدفوعة من المكلف من الأرباح المحققة من العقود المنفذة بموجب برنامج

وبناءً عليه، فإن الأرباح الموزعة المدفوعة إلى شركة (ج) من أرباح المكلف المعفاة من الضريبة خلال السنوات ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٤م لا يستقطع عنها ضريبة، وعليه يطالب المكلف بإلغاء الضريبة المستقطعة على الأرباح الموزعة المدفوعة إلى (ج) خلال الأعوام محل الخلاف.

ب-وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف ومراجعة القوائم المالية يلاحظ:

١- بالنسبة لعام ٢٠٠٨م تبين أنه تم استقطاع الضريبة على الأرباح الموزعة والمدفوعة بمبلغ (١٥٠,٩١٧,١٤٠) ريالاً، غير أنه بعد مراجعة المستندات المقدمة اتضح لنا أحقية المكلف في اعتراضه وبالتالي يعدل الربط ويتم حساب الضريبة المستقطعة على الأرباح الموزعة والمدفوعة بمبلغ (١٥٣,٠١٧,٧٤١) ريالاً.

٢- بالنسبة لطلب المكلف عدم استقطاع ضريبة على الأرباح الموزعة والمدفوعة للشريك (ج) بحجة أنه معفى من الضريبة فنرى عدم موافقته الرأي ورفض اعتراضه بخصوص هذا البند حيث إن المكلف خاضع للضريبة للأسباب السابق شرحها تفصيلاً بالبند ثانياً من هذه المذكرة.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة ان الخلاف حول الأرباح الموزعة والمدفوعة للشريك (ج) ينحصر بمطالبة المكلف عدم استقطاع ضريبة عليها بحجة أنها معفاة من الضريبة، في حين ترى المصلحة أحقية المكلف في اعتراضه بالنسبة لعام ٢٠٠٨م وموافقتها على تعديل الربط لهذا العام، إلا أنها ترى وجوب استقطاع ضريبة على الأرباح الموزعة والمدفوعة للشريك (ج)، لعدم إعفاء المكلف من الضريبة.

ولذا فإن رأي اللجنة تجاه هذا البند كالتالي:

(أ) انتهاء الخلاف بين الطرفين حول الأرباح الموزعة والمدفوعة إلى شركة (هـ) لعام ٢٠٠٨م، بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

(ب) أما الضريبة على الأرباح الموزعة والمدفوعة للشريك (ج)، فحيث إن اللجنة رأت في البند ثانياً أن المكلف غير معفي من الضريبة؛ فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

١٥ - فرض غرامة عدم تقديم الإقرارات:

أ- وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على إجراء المصلحة للأسباب التالية:

١- تنص الفقرة (ب) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل على الآتي: "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال ١٢٠ يوم من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار".

٢- تنص المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية من النظام على الآتي: "تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات التالية:

- عدم تقديم الإقرار خلال ١٢٠ يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية".

٣- استناداً على أحكام المواد الواردة أعلاه، يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال ١٢٠ يوماً من نهاية السنة المالية لتفادي فرض غرامة عدم تقديم أو تأخير تقديم الإقرار الضريبي.

تنتهي السنة المالية للمكلف يوم ٣١ ديسمبر من كل عام، وعليه يفيد المكلف بأنه قدم الإقرار الضريبي للسنوات أعلاه خلال المواعيد النظامية (خلال ١٢٠ يوم من انتهاء السنة الضريبية)، باستثناء السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١م، والتي قدم إقرارها للمصلحة بتاريخ ٢٠١٢/٦/١١م، يفيد المكلف أنه قدم الإقرار الضريبي لسنة ٢٠١١م للمصلحة بتاريخ ٢٠١٢/٦/١١م. وسدد غرامة قدرها (٢٠,٠٠٠) ريال، نتيجة لتأخير تقديم الإقرار الضريبي، وقد أرفق المكلف صورة نموذج سداد، وذلك بناءً (أ) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على:

(أ) تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ. ب. د. و) من المادة الستين من هذا النظام مقدارها واحد بالمائة (١%) من إجمالي إيراداته على أن لا تتجاوز عشرين ألف (٢٠,٠٠٠) ريال.

(ب) في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، تفرض الغرامة الآتية عوضاً عن الغرامة الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة إذا كانت الغرامة بمقتضى الفقرة (أ) تقل عن المبلغ المحدد بمقتضى هذه الفقرة:

١) خمسة بالمائة (٥%) من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً من الموعد النظامي.

٢) عشرة بالمائة (١٠%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.

٣) عشرون بالمائة (٢٠%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

٤) خمسة وعشرون بالمائة (٢٥%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

ج) 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.

ويضيف المكلف أنه غير ملزم أساسا في سداد الغرامات عن التأخر في تقديم الإقرار الضريبي لعام ٢٠١١م، حيث يرى المكلف أنه معفي ضريبياً، وعليه فإن المادة (٧٦- ب) أعلاه لا تطبق على احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد.

وفيما يلي بيان بالتواريخ التي تم خلالها الإقرارات الضريبية للمصلحة على النحو التالي:

السنة المالية	المواعيد الإقرارات	الختامية لتقديم	تاريخ تقديم الإقرارات
٢٠٠٧م	٣٠ أبريل ٢٠٠٨م	٣٠ أبريل ٢٠٠٨م	٣٠ أبريل ٢٠٠٨م
٢٠٠٨م	٣٠ أبريل ٢٠٠٩م	٣٠ أبريل ٢٠٠٩م	٣٠ أبريل ٢٠٠٩م
٢٠٠٩م	٣٠ أبريل ٢٠١٠م	٣٠ أبريل ٢٠١٠م	٣٠ أبريل ٢٠١٠م
٢٠١٠م	٣٠ أبريل ٢٠١١م	٣٠ أبريل ٢٠١١م	٣٠ أبريل ٢٠١١م
٢٠١١م	٣٠ أبريل ٢٠١٢م	١١ يونيو ٢٠١٢م	١١ يونيو ٢٠١٢م
٢٠١٢م	٣٠ أبريل ٢٠١٣م	٢٤ أبريل ٢٠١٣م	٢٤ أبريل ٢٠١٣م
٢٠١٣م	٣٠ أبريل ٢٠١٤م	٣٠ أبريل ٢٠١٤م	٣٠ أبريل ٢٠١٤م

وحيث قدم المكلف الإقرارات الضريبية للسنوات أعلاه خلال المواعيد النظامية، فإن المكلف يرى بأن على المصلحة عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرارات تصحياً لخطأ المصلحة وتطبيقاً للمادة (٥٩-١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وعلى المصلحة إجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف واستناداً لأحكام المادة (٦٧) من نظام ضريبة الدخل اتضح صحة إجراء المصلحة؛ حيث قدم المكلف إقرارات ضريبية لا تعكس الواقع الفعلي للمكلف، وبدرجة أنه معفي من الضريبة ولم يسدد الضريبة المستحقة عليه؛ وبالتالي تم فرض غرامة عدم تقديم إقرار، وذلك لوجود فرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام (وهي المبالغ التي تم إثباتها بربط المصلحة) وبين المبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من نظام ضريبة الدخل، (وهو المبلغ الذي قام المكلف بسداده مع الإقرار وفي الحالة محل الاعتراض لم يسدد شيئاً).

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في طلب المكلف عدم فرض غرامة تقديم الإقرار في مواعده فيما عدا ما أقر به عام ٢٠١١م، في حين ترى المصلحة أن المكلف قدم إقرارات غير صحيحة ظناً منه أنه معفي من الضريبة.

وبدراسة اللجنة للبند محل الاعتراض، تبين أن المصلحة لم تعترض على حقيقة كون المكلف قدم إقراراته (عدا عام ٢٠١١م) في مواعيدها، وينظر اللجنة إلى المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل - وليس من نظام ضريبة الدخل كما ذكرت المصلحة - اتضح للجنة أن مسوغات الغرامة تتحقق في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد أو طبقاً للنموذج أو أسباب أخرى لم تتوفر في حال المكلف، وأما ما استندت عليه المصلحة في كون المكلف قدم معلومات غير صحيحة عن نشاطه، فهذا هو محور الخلاف بين المكلف والمصلحة، وليس للمصلحة فرض غرامة بناء عليه، وإنما تفرض الغرامة إذا توفر أحد مسوغاتها التي فصلتها المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ وعليه ترى اللجنة تأييد اعتراض المكلف على فرض غرامة عدم تقديم الإقرارات للأعوام محل الخلاف عدا عام ٢٠١١م الذي أقر المكلف بتأخير تقديم إقراره، وقام بدفع الغرامة الواجبة.

١٦- فرض غرامة تأخير في السداد:

أ- وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأن على المصلحة عدم فرض غرامة تأخير وذلك لأن هذه الغرامة نتجت بسبب الأخطاء من جانب المصلحة والاختلاف في تفسير النظام من جانب المصلحة والمكلف، فتنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل والضريبة المستقطعة والضريبة المعجلة، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، ويفيد المكلف بأن الضريبة المستحقة تم تعريفها في الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. والتي تنص على الآتي:

" تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

(أ) موافقة المكلف على الربط.

(ب) مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

(ج) انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة.

(د) صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم."

ويضيف المكلف بأن الأنظمة تنص على فرض غرامة التأخير بموجب الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في حالة التأخير في سداد الضريبة عندما تصبح نهائية سواء كان ذلك بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض، وعليه فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائي بموجب الأنظمة.

ويفيد المكلف أنه علاوة على ذلك لم تقصد الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل معاقبة المكلف بالنسبة للتأخير في تحديد مبلغ الضريبة المستحق نتيجة للتأخير من جانب المصلحة أو لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم في إنهاء الوضع الضريبي للمكلف، واستناداً على ما ذكر أعلاه يعتقد المكلف بأن غرامة التأخير لا مجال لفرضها في هذه الحالة وفقاً للفقرة رقم (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ويشير المكلف إلى مجموعة من القرارات الصادرة حديثاً من اللجنة الاستئنافية الضريبية القرار رقم (١٣٣٣) لسنة ١٤٣٤هـ، و القرار رقم (١٣٥٥) لسنة ١٤٣٥هـ، حيث أقرت اللجنة الموقرة بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

وبناءً على ما تقدم، يطالب المكلف بإلغاء غرامة التأخير على ضريبة إضافية تم احتسابها على أساس ربط المصلحة، وإن فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الذي لم يكن بإمكان المكلف في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي التنبؤ بأنه سيصبح واجبا عليه طبقاً

لربط المصلحة الذي أجرته بعد مضي عدة سنوات من تاريخ تقديم الإقرار ليس مبررا وعادلا، حيث لا يزال يعتقد المكلف أنه معفي من ضريبة الدخل؛ فليس ثمة أية ضريبة غير مسددة تستجيب غرامة التأخير، علاوة على ذلك وبما أن المصلحة أكدت بأن المكلف حصل على إعفاء من ضريبة الدخل فإنه ليس منطقيا فرض غرامة على المكلف استنادا على هذا الربط الصادر من المصلحة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف وطبقاً لما تم ايضاحه سابقاً بعدم تمتع المكلف بالإعفاء الضريبي واستناداً إلى أحكام المادة (٧٧) من النظام الضريبي الفقرة (أ)، فيجب على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بعدم احتساب غرامات تأخير عليه لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، فيما يتعلق بالضريبة واجبة الاستقطاع، حيث كان يعتقد أنه معفى من ضريبة الأرباح، في حين ترى المصلحة أن مطالبتها بهذه الغرامات متوافق مع الأنظمة واللوائح الضريبية.

وحيث رفضت اللجنة اعتراض المكلف المتعلق بكل بنود الخلاف، فإن اللجنة ترى رفض اعتراضه على فرض غرامة التأخير، حيث لا ترى اللجنة وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر في البنود محل الخلاف والتي رفضت اللجنة اعتراض المكلف عليها، وذلك وفقاً للحثيات المشار إليها في قرارات اللجنة المتعلقة بتلك البنود.

١٧- فرض قسط الضريبة المعجلة الأول لسنة ٢٠١٤م:

أ- وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على فرض المصلحة قسط الضريبة المعجلة الأول لسنة ٢٠١٤م، ويفيد بأنه طبقاً للمادة (٧٠) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل يجب على المكلف الذي يحقق إيراداً في السنة الضريبية أن يسدد تحت حساب الضريبة ثلاث دفعات معجلة في أو قبل اليوم الأخير من الشهر السادس، والشهر التاسع، والشهر الثاني عشر من السنة الضريبية إذا بلغ الالتزام الضريبي في السنة السابقة ٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال سعودي أو أكثر.

وبما أن المكلف معفي من الضريبة كما هو مبين في البند (أ) أعلاه. فإنه ليست هناك ضريبة مستحقة لسنة ٢٠١٣م، وبناءً عليه لا يلزم المكلف سداد قسط الضريبة المعجلة الاول لسنة ٢٠١٤م، وعليه يطالب المكلف تصحيح هذا الخطأ الناتج عن التطبيق غير الصحيح لنظام ضريبة الدخل وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف وحيث اتضح أنه قدم الإقرارات الضريبية دون سداد الضريبة المستحقة عليه نظاماً بحجة تمتعه بالإعفاء الضريبي وطبقاً لما تم ايضاحه سابقاً بعدم تمتع المكلف بالإعفاء الضريبي، واستناداً إلى أحكام المادة (٧٠) ترى المصلحة أحقيتها في وجهة نظرها ورفض الناحية الموضوعية لاعتراض المكلف على ذلك البند.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف. تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في مطالبة المكلف إلغاء قسط الضريبة المعجلة الأول لعام ٢٠١٤م لاعتقاده أنه معفى من الضريبة، في حين ترى المصلحة أن المكلف غير معفى من الضريبة وأنه يلزمه سداد القسط الأول، وأن مطالبته متوافقة مع الأنظمة واللوائح الضريبية. وحيث إن اللجنة رفضت مطالبة المكلف بالإعفاء الضريبي. وقد حقق المكلف إيرادا فإنه ملزم بأحكام المادة (٧٠) من نظام ضريبة الدخل. ومن ثم ترى رفض اعتراضه على هذا البند.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحيثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. رفض اعتراض المكلف على عدم مراعاة التقادم الخمسي للعامين ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م؛ وفقاً لحيثيات القرار.
٢. رفض اعتراض المكلف على فرض الضريبة على مشروع؛ وفقاً لحيثيات القرار.
٣. رفض اعتراض المكلف على استبعاد التسويات المتعلقة بالعقود التي يطالب بالإعفاء من ضريبتها؛ وفقاً لحيثيات القرار.
٤. رفض اعتراض المكلف على حسم فرق الربح المحاسبي؛ وفقاً لحيثيات القرار.
٥. رفض اعتراض المكلف على احتساب فرق مخصص العقود المحتملة للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م؛ وفقاً لحيثيات القرار.
٦. رفض اعتراض المكلف على احتساب فرق مكافأة نهاية الخدمة؛ وفقاً لحيثيات القرار.
٧. / انتهاء الخلاف بشأن طلب تخفيض إجمالي المخصصات المضافة للربح المحاسبي؛ بموافقة المصلحة على طلب المكلف
ب/ رفض اعتراض المكلف على مخصص الأضرار؛ وفقاً لحيثيات القرار.
٨. انتهاء الخلاف بشأن مخصص البضاعة بموافقة المصلحة على طلب المكلف.
٩. رفض اعتراض المكلف على إضافة أرصدة الدائنين؛ وفقاً لحيثيات القرار.
١٠. انتهاء الخلاف بشأن أثر صافي الربح المعدل لأغراض ضريبة الدخل، بموافقة المصلحة على طلب المكلف.
١١. رفض اعتراض المكلف على إضافة صافي الربح المعدل لأغراض ضريبة الدخل؛ وفقاً لحيثيات القرار.
١٢. رفض اعتراض المكلف على إضافة مخصص الزكاة الذي حال عليه الحول إلى وعاء الزكاة لعام ٢٠١١م؛ وفقاً لحيثيات القرار.

١٣. انتهاء الخلاف بشأن فرق الأرباح المبقاة للوعاء الزكوي للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م بموافقة المصلحة على طلب المكلف.

١٤. أ/ انتهاء الخلاف بشأن الأرباح الموزعة والمدفوعة لشركة (هـ) لعام ٢٠٠٨م بموافقة المصلحة على المكلف.

ب/ رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على الأرباح المدفوعة لشركة (ج)؛ وفقًا لحيثيات القرار.

١٥. تأييد اعتراض المكلف على فرض غرامة عدم تقديم الإقرارات للأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٣م عدا عام ٢٠١١م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

١٦. رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير في السداد؛ وفقًا لحيثيات القرار.

١٧. رفض اعتراض المكلف على عدم إلغاء قسط الضريبة المعجلة لعام ٢٠١٤م؛ وفقًا لحيثيات القرار.

علماً بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسبقاً إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ استلام القرار. على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق...