

(قرار رقم ٣ لعام ١٤٣٧ هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / الشركة (أ)

برقم (٣٦/٣١)

على الربط الزكوي الضريبي المعدل للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ إلى ٢٠٠١ م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد:-

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/١/٢٧ هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / الشركة (أ) على الربط الزكوي الضريبي المعدل للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١ م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ٤/١٥٣٨٣/٥ وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩ هـ والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف خلال الجلسة وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/١٢/١ هـ التي حضرها عن المصلحة كل من..... و..... و..... وحضرها عن المكلف كل من..... و..... و.....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت المصلحة المكلف بالربط عن الأعوام من ٢٠٠٧ م حتى ٢٠١١ م بخطابها رقم ١٤٣٦/١٦/١٧٠١ وتاريخ ١٤٣٦/٣/٧ هـ، واعتراض المكلف على الربط بخطابه الوارد للمصلحة برقم ١٤٣٦/١٦/١٥٣٨٢ وتاريخ ١٤٣٦/٥/٦ هـ، وحيث إن الاعتراض قدم خلال المدة النظامية ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على التالي:

أ - ضريبة الدخل الإضافية:

- ١- فرض ضريبة دخل على الأرباح الخاصة بمشروع.....
- ٢- استبعاد التسوية الضريبية المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة.
- ٣- استبعاد المبالغ المستحقة لمزايا الموظفين والتي اعتبرت مخصصات.
- ٤- مكاسب تحويل العملات الأجنبية غير المحققة لعام ٢٠٠٩ م.
- ٥- استبعاد التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة للأعوام ٢٠٠٨ م و٢٠٠٩ م و٢٠١١ م.
- ٦- استبعاد الخسارة التي تم تغطيتها من الخسائر المتراكمة المرحلة من عام ٢٠٠٦ م.
- ٧- الفرق في مبلغ الضريبة المسددة الذي تم أخذه في الاعتبار في الربط المعدل للأعوام ٢٠٠٧ م و٢٠٠٨ م.

٨- الخطأ غير المقصود في استخدام مخصص القضايا القانونية لعام ٢٠١١م.

#### ب- الزكاة الإضافية:

١- الفرق في صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة بين الربط الضريبي المعدل والإقرارات.

٢- الفرق في قيم الموجودات الثابتة المستخدمة من قبل المصلحة.

٣- الخسائر المتراكمة المرحلة التي لم يتم أخذه في الاعتبار عند إجراء الربط الزكوي.

#### ج- فرض ضريبة الاستقطاع:

١- فرض ضريبة استقطاع على ترخيص البرامج.

٢- فرض ضريبة استقطاع على بعض المدفوعات مقابل الخدمات الفنية.

#### د- فرض غرامة تأخير.

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة ورأي اللجنة:

#### أ - ضريبة الدخل الإضافية:

١- فرض ضريبة دخل على الأرباح الخاصة بمشروع.....

#### أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عليه:

" ١/١ الخلفية والمعلومات الإيضاحية

١/١/١ نفيديكم أن عملاءنا هم شركة تابعة لمجموعة (ب) ((ب)) حيث إنها مملوكة بواقع:-

الاسم	مكان الإقامة	عدد الحصص	رأس المال	نسبة الملكية
شركة (ج)	غير سعودية	١٦,٣١٢	١٦,٣١٢,٠٠٠	%٩٠,٦٢
شركة (د)	سعودية	١,٦٨٨	١,٦٨٨,٠٠٠	%٩,٣٨
الإجمالي		١٨,٠٠٠	١٨,٠٠٠,٠٠٠	%١٠٠

علمًا بأن شركة (ج) مملوكة بنسبة ١٠٠% من قبل (ب) على النحو التالي:-

الاسم	نسبة المساهمة
شركة (ب)	%٩٠
شركة (ب)	%١٠

مرفق في (الملحق رقم ٥) رسم للهيكل التنظيمي معتمد من سكرتارية الشركة يثبت بأن الشركة تابعة ل (ب).

٢/١/١ طبقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة، يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ الأعمال بموجب مشروع.....، كما أن المذكرة نصت أيضًا على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع مجموعة (ب) كمقاول رئيس لتنفيذ الأعمال بموجب..... تنص مذكرة التفاهم، ضمن بنود أخرى على أن السعر الخاص بالخدمات المنفذة بموجب مشروع..... لا يشمل الضرائب المفروضة على المقاول الرئيس (تحديدًا شركة (ج) البريطانية بوصفها المقاول الرئيس للحكومة البريطانية)، والشركات التابعة للمقاول الرئيس (كعملائنا) الشركة (أ) أو المقاولين من الباطن الأجانب.

٣/١/١ ولكي تتمكن الشركة من الوفاء بالتزاماتها طبقاً لمشروع..... مثل توفير الخبرة اللازمة في المملكة العربية السعودية وإيجاد فرص وظيفية للمواطنين، تعين على الشركة إنشاء بعض الشركات التابعة في المملكة العربية السعودية منها عملاؤنا الشركة (أ).

٤/١/١ تقوم الشركة (أ) بتقديم خدمات في إطار..... بناءً عليه وبما أن عملاءنا شركة تابعة لمجموعة (ب) وتقوم بتنفيذ أعمالها بموجب مشروع..... وبالتالي يجب أن يشملها الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة من الأعمال المنفذة بموجب.....

٥/١/١ وفقاً للإعفاء الضريبي الممنوح لعملائنا، قامت الشركة باحتساب الإيرادات والأرباح المحققة من الأعمال المنفذة على مشروع..... والمعفاة من الضريبة بصورة منفصلة وتم استبعاد هذه الأرباح من إجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة. ٦/١/١ لم تعامل المصلحة الأرباح المتحققة بموجب مشروع..... كأرباح معفاة من الضريبة وفرضت ضريبة على هذه الأرباح بإضافتها لصافي الربح المعدل للسنوات المذكورة.

## ٢/١ وجهة نظر الشركة

١/٢/١ الإعفاء الضريبي بشأن أرباح مشروع..... طبقاً لمذكرة التفاهم بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية.

نود إفادة سعادتك بأنه تم توقيع مذكرة تفاهم بتاريخ ١٧ فبراير ١٩٨٦م بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية بشأن مشروع..... تنص مذكرة التفاهم على أن السعر الخاص بالخدمات المنفذة بموجب مشروع..... لا يشمل الضرائب المفروضة على المقاول الرئيس (شركة (ج) البريطانية بوصفها المقاول الرئيس للحكومة البريطانية)، والشركات التابعة للمقاول الرئيس (كعملائنا الشركة (أ)) أو المقاولين من الباطن الأجانب. إن إدراج المادة في مذكرة التفاهم قصد منه تفادي فرض ضريبة دخل سعودية على الأعمال المنفذة من قبل المقاول الرئيس، الشركات التابعة له (مثل الشركة (أ)) والمقاولين من الباطن الأجانب.

٢/٢/١ الخطاب الصادر من.....

لقد تم تأكيد الأحكام الخاصة بالإعفاء الضريبي لمشروع..... في الخطاب رقم ٣/٥٩٠/١٢/٣/٤ بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ الصادر من..... مرفق صورة الخطاب في الملحق رقم (١/٦). وفي هذا الخطاب تمت الإشارة إلى مذكرة التفاهم وتم الإيضاح والتأكد على أن الأسعار المتفق عليها لا تشمل أية ضرائب وأن المقاول الرئيس (شركة (ج) البريطانية) والشركات التابعة له (مثل الشركة (أ)) والمقاولين من الباطن الأجانب لا يخضعون للضريبة التي تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية.

## ينص الخطاب على الآتي:-

"... بالإشارة إلى مذكرة التفاهم وخطابات العرض والقبول الملحقة بها والمتعلقة بتزويد حكومة المملكة العربية السعودية ب..... والتي ستقومون بطلبها من المقاول الرئيس التابع وهو شركة (ت). 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 شركة (ب)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

كما هو واضح مما ورد أعلاه، لم يرقم..... بتأكيد الإعفاء الضريبي فقط، ولكنه أكد أيضًا بأن المقاول الرئيس هو شركة (ت) وهو معيار الإعفاء وسبب منح ذلك الإعفاء.

عليه فإن القصد من إدراج الجملة المذكورة في مذكرة التفاهم (البند ١/٢/١) واضح جدًا ألا وهو منح الإعفاء الضريبي. أكد خطاب..... أيضًا أن الإعفاء الضريبي يشمل شركة (ت) والشركات التابعة لها (مثل الشركة (أ)) والمقاولين من الباطن الأجانب.

٣/٢/١ خطابات التأكيد من.....

يرفق عملًا لنا لسعادتكم في الملاحق (٢/٦) و(٣/٦) الخطابات الصادرة من..... في المملكة المتحدة التي تؤكد أن مجموعة (ب) هي المقاول الرئيس بشأن..... وبرنامج..... المتفق عليها بموجب مذكرة التفاهم بتاريخ ١٤٠٦/٦/٨ هـ (الموافق ١٧ فبراير ١٩٨٦م) بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية يطلب عملًا لنا من سعادتكم الأخذ في الاعتبار الخطابات أعلاه عند تفسير مذكرة التفاهم أعلاه حيث تنص مذكرة التفاهم، ضمن بنود أخرى على أن السعر الخاص بمشروع..... لا يشمل الضرائب المفروضة على المقاول الرئيس بشأن مشروع.....، والشركات التابعة للمقاول الرئيس (كعملائنا الشركة (أ)) أو المقاولين من الباطن الأجانب.

٤/٢/١ تمثل مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه اتفاقية دولية بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة.

تمثل مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه اتفاقية دولية بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، تم بموجبها فرض بعض الالتزامات على الأطراف المتعاقدة.

وبالتالي فإن عدم التزام أي طرف بما هو وارد في هذه الاتفاقية سيجعله مساءلاً طبقًا لأحكام القانون الدولي. لقد تم التأكيد على هذه الحقيقة مرارًا من خلال الأحكام الصادرة من محكمة العدل الدولية. وعليه فإن مذكرة التفاهم المذكورة تمثل مستندًا بالغ الأهمية يجب أخذها في الاعتبار لتحديد ما إذا كانت العقود المنفذة من قبل الشركة (أ) معفاة من الضريبة أم لا.

وفي هذا الخصوص تود الشركة الإشارة إلى الاتفاقيات الضريبية والمعاهدات الأخرى التي وقعتها المملكة مع الدول والتي تتمتع أحكامها بأولوية التطبيق عند تعارضها مع الأنظمة الضريبية المحلية الصادر بموجب أوامر ملكية والمطبقة في المملكة العربية السعودية. على سبيل المثال الاتفاقية الضريبية مع فرنسا والتي أبرمت في العام ١٩٨١م. نصوص هذه الاتفاقية لديها أولوية التطبيق في حالة تعارضها من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ بتاريخ ١٣٧٠/١/٢١ هـ. وقد أكد ذلك النظام الضريبي في المادة (٣٥) والتي نصت على الآتي:- "في حالة تعارض أحكام الاتفاقية الدولية التي تكون المملكة العربية السعودية طرفًا فيها مع مواد وأحكام النظام الضريبي، فإن أحكام الاتفاقية الدولية هي التي تسود في هذه الحالة".

بناءً عليه، فإن النظام المحلي مثل الأمر السامي رقم ٢٤٤٤م/ بتاريخ ١٣/٣/١٤٣١ هـ لا يمكن أن يلغي شروط الاتفاقية (مذكرة التفاهم). مع عدم الإخلال بما ورد أعلاه، فمن المفهوم لدينا بأن الأمر السامي رقم ٧٥١٨/٧ س بتاريخ ١٤٠٦/٦/٧ هـ، يقر بسيادة

مذكرة التفاهم باعتبارها وثيقة دولية بين حكومتين. عليه يجب تطبيق الإعفاء الضريبي على عملائنا بشأن الأرباح المحققة من مشروع.....استنادًا على مذكرة التفاهم.

٤/٢/١ يحق لعملائنا، الشركة (أ)، باعتبارهم شركة تابعة لشركة (ت) الاستفادة من الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة من مشروع..... كما هو مبين بوضوح في مذكرة التفاهم وخطاب..... فقد تم منح الجهات التالية إعفاء ضريبي بموجب مشروع.....:

- شركة (ت) عن الأرباح المحققة في إطار عمل.....
- الشركات التابعة لشركة (ت) عن الأرباح المحققة في إطار عمل.....
- المقاولين من الباطن الأجانب لشركة (ت) عن الأرباح المحقق في إطار عمل.....

ستلاحظون سعادتكم بأن عملاءنا الشركة (أ)، يصنفون ضمن الفئة الثانية وذلك لأنهم شركة تابعة لشركة (ت). بناءً عليه فإن الإعفاء الضريبي ينطبق عليهم بشأن الأرباح المحققة من الخدمات المقدمة في إطار عمل.....

٥/٢/١ أوضح عملاؤنا لفريق الفحص الميداني بصورة جلية الإعفاء الممنوح للشركة.

٦/٢/١ توضح كافة الأمور المذكورة أعلاه الإعفاء الضريبي على الأعمال المنفذة في إطار عمل مشروع.....وبالتالي انطباق الإعفاء الضريبي على عملائنا بشأن الأرباح الناتجة من الأعمال المنفذة بموجب.....".

**وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصًا:**

" أ) فرض ضريبة دخل إضافية

١) فرض ضريبة دخل على الأرباح الخاصة بمشروع..... للسنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م.

١/١ الخلفية والمعلومات الإيضاحية.

١/١/١ نفيديكم أن عملاءنا هم شركة تابعة لشركة (ب) مملوكة على النحو التالي:

• ٩٠,٦٢% شركة (ج).

• ٩,٣٨% شركة (د).

علمًا بأن شركة (ج) مملوكة بنسبة ١٠٠% من قبل (ب) على النحو التالي:-

الاسم	نسبة المساهمة
شركة (ب) ((ع))	%٩٠
شركة (ب)	%١٠

مرفق في (الملحق رقم ٤) رسم للهيكل التنظيمي معتمد من سكرتارية الشركة يثبت بأن الشركة تابعة لشركة (ب).

٢/١/١ طبقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة في ١٧ فبراير ١٩٨٦م، يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ الأعمال بموجب مشروع.....، كما أن المذكرة نصت أيضاً على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع مجموعة (ب) كمقاول رئيس لتنفيذ الأعمال بموجب.....

تنص مذكرة التفاهم ضمن بنود أخرى على أن السعر الخاص بالخدمات المنفذة بموجب مشروع..... لا يشمل الضرائب المفروضة على المقاول الرئيس (تحديداً شركة (ج) البريطانية بوصفها المقاول الرئيس للحكومة البريطانية)، والشركات التابعة للمقاول الرئيس (كعملائنا الشركة (أ)) أو المقاولين من الباطن الأجانب.

٣/١/١ ولكي تتمكن الشركة من الوفاء بالتزاماتها طبقاً لمشروع..... مثل توفير الخبرة اللازمة في المملكة العربية السعودية وإيجاد فرص وظيفية للمواطنين، تعين على الشركة إنشاء بعض الشركات التابعة في المملكة العربية السعودية، منها عملاؤنا الشركة (أ).

٤/١/١ تقوم الشركة (أ) بتقديم خدمات في إطار..... بناءً عليه وبما أن عملاءنا شركة تابعة لمجموعة (ب) وتقوم بتنفيذ أعمالها بموجب مشروع.....(حالياً:.....)، وبالتالي يجب أن يشملها الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة من الأعمال المنفذة بموجب.....

٥/١/١ وفقاً للإعفاء الضريبي الممنوح لعملائنا، قامت الشركة باحتساب الإيرادات والأرباح المحققة من الأعمال المنفذة على مشروع..... والمعفاة من الضريبة بصورة منفصلة وتم استبعاد هذه الأرباح من إجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة.

٦/١/١ لم تعامل المصلحة الأرباح المتحققة بموجب مشروع.....(حالياً:.....) كأرباح معفاة من الضريبة وفرضت ضريبة على هذه الأرباح بإضافتها لصافي الربح المعدل للسنوات المذكورة.

## ٢/١ وجهة نظر المصلحة

١/٢/١ ذكرت المصلحة بأن الشركة (أ) لا تمتلك الحق في الإعفاء الضريبي وذلك لأن المرسوم الملكي لم يصدر بحق الشركة.

٢/٢/١ ذكرت المصلحة كذلك أن اللجنة الاستثنائية الضريبية أيدت إجراء المصلحة بشأن عدم قبول الإعفاء الضريبي فيما يتعلق بعقود مشروع..... وذلك بموجب القرار رقم ٢٤٥ لسنة ١٤٢١هـ المصادق عليه من وزارة المالية بالخطاب رقم ١٨٠٢/١ بتاريخ ١٤٢١/٢/١٢هـ وقرارها رقم ٤٤١ لعام ١٤٢٤هـ المصادق عليه من معالي وزير المالية بالخطاب رقم ١٤٤٧/١ بتاريخ ١٤٢٢/١/٢٩هـ وقرارها رقم ١٢٣٠ لعام ١٤٣٤هـ.

٣/٢/١ ذكرت المصلحة كذلك أن المستندات والخطابات التي استند إليها المكلف في تقرير أحقيته في الإعفاء الضريبي وتحديدًا خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني (في ذلك الوقت) لرئيس مجلس الوزراء.....رقم ٣٠٥٩٢/١٢/٣/٤ بتاريخ ١٤٠٦/٨/١٦هـ لا يعطيه الحق في ذلك الإعفاء.

٤/٢/١ استناداً على ما ذكر أعلاه فرضت المصلحة ضريبة دخل إضافية على الأرباح المحققة من قبل الشركة بموجب.....

## ٣/١ رد الشركة على وجهة نظر المصلحة

١/٣/١ لا يوافق عملاؤنا على وجهة نظر المصلحة وذلك بأن الإعفاء الضريبي لا يشمل عملاءنا وبالتالي الأرباح المحققة من قبل الشركة بموجب..... في هذا الصدد يود عملاؤنا إفادة سعادتكم بالآتي:-

أ ( الإعفاء الضريبي لأرباح مشروع.....كان بموجب مذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة - أقرت مذكرة إعفاء المقاول الرئيس (ب)، والشركات التابعة للمقاول الرئيس (مثل الشركة (أ)) أو مقاولي الباطن الأجانب من سداد الضرائب في المملكة العربية السعودية.

ب) الخطاب الصادر.....، أصدر.....، خطاب إلى.....البريطانية يؤكد الإعفاء من الضريبة بشأن المقاول الرئيس والشركات التابعة للمقاول الرئيس أو مقاولي الباطن الأجانب.

ج) خطابات التأكيد الصادرة من.....في المملكة المتحدة - أكدت الخطابات الصادرة من.....في المملكة المتحدة بأن شركة (ت) هي المقاول الرئيس لمشروع.....(حاليًا:.....) (برنامج..... حسبما هو متفق عليه بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة وفقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بين الحكومتين بتاريخ ١٧ فبراير ١٩٨٦م (الموافق ٨ جمادى الآخرة ١٤٠٦هـ).

د) مذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة والخطاب الصادر من صاحب السمو الملكي - أن أنظمة الضريبة المحلية مثل الأمر السامي لا تلغي شروط الاتفاقية الدولية (مذكرة التفاهم) وبالتالي يجب منح الشركة (أ) الإعفاء الضريبي عن الأرباح المحققة بموجب مشروع.....استناداً على مذكرة التفاهم.

هـ) عمل عملائنا الشركة (أ) باعتبارهم شركة تابعة لمجموعة (ب) ينطبق عليهم الإعفاء الضريبي عن الأرباح المحققة بموجب.....

نأمل الرجوع إلى البند أ (١) من خطاب الاعتراض المقدم للمصلحة لمزيد من الشرح والإيضاحات في هذا الصدد.

**إضافة إلى ما ذكر أعلاه يود عملاؤنا تقديم الإيضاحات الإضافية التالية ردًا على وجهة نظر المصلحة:-**

٢/٣/١ منح الإعفاء الضريبي دون وجود مرسوم ملكي.

يود عملاؤنا توجيه عناية أعضاء اللجنة الموقرة إلى وجهة نظر المصلحة الصادرة بشأن خضوع مؤسسة (ل) للضريبة والتي نورد منها المقتطفات التالية:-

طبقاً للفقرة (أ) من القسم (٩) من المادة (٦) "الحصانة من الضرائب" من اتفاقية إنشاء مؤسسة (ل) تتمتع المؤسسة وأصولها وأملاكها ودخلها وعملياتها ومعاملاتها التي تجيزها هذه الاتفاقية بالحصانة من جميع أنواع الضرائب ومن جميع الرسوم الجمركية، كما تتمتع المؤسسة بالحصانة من المسؤولية عن تحصيل أو دفع أية ضريبة أو رسوم. بعد دراسة الموضوع أعلاه نود إفادة سعادتكم بالآتي:-

فيما يتعلق بدفع الأرباح الموزعة من قبل شركة سعودية (الشركة المذكورة بالاسم في الخطاب) إلى مؤسسة (ل)، فإنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً لأحكام اتفاقية إنشاء مؤسسة (ل) المذكورة أعلاه.

نود التأكيد بأن وجهة نظر المصلحة أعلاه استندت إلى نص وارد في اتفاقية دولية (مواد اتفاقية إنشاء مؤسسة (ل) المرفق في الملحق رقم ٥) والموقعة عليها حكومة المملكة العربية السعودية حيث أقرت الإعفاء الضريبي الممنوح إلى مؤسسة (ل).

**وقد أكد ذلك المبدأ 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".

بناءً عليه سيلتزم أعضاء اللجنة الموقرة، من المادة أعلاه بأنه يجب مراعاة شروط الاتفاقية الدولية في حالة عدم اتساقها مع مواد وأحكام النظام الضريبي الحالي. علمًا بأن هذا الأمر تم في حالة الاتفاقية الضريبية بين حكومتي المملكة العربية السعودية وفرنسا فيما يتعلق تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل (المطبقة بموجب المرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ بتاريخ ١٣/١/١٣٧٠هـ) وكذلك عند منح الإعفاء الضريبي لمصلحة مؤسسة (ل) حيث استندت المصلحة في ذلك على النصوص الواردة في الاتفاقية الدولية.

عليه يجب تطبيق الإعفاء الضريبي على عملائنا بشأن الأرباح المحققة من مشروع.....(حاليًا:.....) استنادًا على مذكرة التفاهم باعتبارها اتفاقية دولية.

٣/٣/١ تطبيق الأمر السامي رقم ٢٤٤٤م بتاريخ ١٣/٣/١٤٣١هـ بأثر رجعي.

يعتقد عملائنا أن استناد المصلحة على الأمر السامي رقم ٢٤٤٤م بتاريخ ١٣/٣/١٤٣١هـ يجب ألا يعتبر حجة لتحديد نطاق الإعفاء الضريبي وتجاهل مذكرة التفاهم (اتفاقية دولية بين حكومتين). كما هو مبين في البند (أ/١) من خطاب الاعتراض، تعتبر مذكرة التفاهم بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة وثيقة هامة لتحديد مدى انطباق الإعفاء الضريبي على حالة عملائنا.

علاوة على ذلك فإن أنظمة الضريبة السعودية وتشريعاتها (بما في ذلك التعاميم الصادرة بأوامر سامية) لا يتم تطبيقها بأثر رجعي. عليه، فإن استناد المصلحة على أحكام الأمر السامي رقم ٢٤٤٤ والذي أصبح واجب التطبيق في ١٣/٣/١٤٣١هـ (الموافق ٢٧ فبراير ٢٠١٠م) لتعديل الإعفاء الضريبي الممنوح سابقًا بموجب مذكرة التفاهم، يمكن أن يطبق فقط بشأن السنوات الضريبية بعد تاريخ صدوره. وبمعنى آخر، فإن المصلحة لا يمكن لها تطبيق أحكام الأمر السامي رقم ٢٤٤٤ على السنوات الضريبية ٢٠٠٩م وما قبل ذلك.

مع عدم الإخلال بوجه نظر عملائنا أعلاه وعدم موافقة الشركة على وجهة نظر المصلحة التي تقوم على تعديل الأمر السامي رقم ٢٤٤٤ لمذكرة التفاهم التي تم بموجبها منح الإعفاء الضريبي لشركة (ب) والشركات التابعة لها ومقاوليها من الباطن الأجانب، فإن المصلحة ينبغي عليها عدم تطبيق الأمر السامي رقم ٢٤٤٤ لاستبعاد الإعفاء الضريبي على الأرباح المحققة للشركة (أ) بموجب مشروع.....(حاليًا:.....).

نود إفادة أعضاء اللجنة الموقرة بأن وجهة النظر أعلاه بشأن هذا البند يجب ألا تفسر بأنه خلال السنوات ٢٠٠٧م حتى ٢٠٠٩م. يود عملائنا إفادة سعادتك بأن الأمر السامي رقم ٢٤٤٤ يمثل تشريعًا محليًا داخليًا وبالتالي لا يمكن أن يلغي اتفاقية دولية مثل مذكرة التفاهم والتي أبرمت بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة بتاريخ ١٧ فبراير ١٩٨٦م.

٤/٣/١ يؤكد ما ذكر أعلاه الإعفاء الضريبي بشأن الأعمال المنفذة بموجب مشروع..... (حاليًا:.....). سيلتزم أعضاء اللجنة الموقرة بأن الشركة ينطبق عليها الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة من الخدمات المنفذة بموجب مشروع..... (حاليًا:.....).

٥/٣/١ عليه يطلب عملائنا من أعضاء اللجنة الموقرة الأخذ في الاعتبار ما ذكر أعلاه إضافة إلى المستندات المقدمة من قبل الشركة تأييدًا لوجهة نظرها فيما يتعلق بالإعفاء الضريبي على الأرباح المحققة من الخدمات المنفذة بموجب مشروع.....(حاليًا:.....).

## ب - وجهة نظر المصلحة:

### فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

"إن المكلف لا يملك الحق إعفاء من الضريبة حيث نص قرار مجلس الوزراء رقم (٢٧٨) وتاريخ (١٣-١٤/٤/١٣٩١هـ) الفقرة رابعًا المعدلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٧) وتاريخ ١٦/١/١٤٠٦هـ على عدم تضمن العقود التي تبرم مع الشركات الأجنبية أو المقاولين من الباطن أو المتعهدين الأجانب ونحوهما نصًا بإعفاء أرباحهم أو موظفيهم من الضرائب أو أدائها عنهم، كما أنه صدر مؤخرًا الأمر السامي البرقي رقم (٢٤٤٤م) وتاريخ ١٣/٣/١٤٣١هـ فقرة ثانيًا المتضمن 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 أنه قد استقر قضاء اللجنة الاستثنائية على ذلك بقرارها رقم (٢٤٥) وتاريخ ١٤٢١هـ المصادق عليه من معالي وزير المالية بالخطاب رقم (١٨٠٢/١) وتاريخ ١٢/٢/١٤٢١هـ، وقرارها رقم (٤٤١) لعام ١٤٢٤هـ المصدق عليه من معالي وزير المالية بالخطاب رقم (١٤٤٧/١) وتاريخ ٢٩/١/١٤٢٢هـ، وقرارها رقم (١٢٣٠) ١٤٣٤هـ لذات شركة (ب) متضمنة أن الأصل في النظام الخضوع للضريبة والاستثناء هو الإعفاء وأن الإعفاء يتطلب نص صريح، وحيث إن المستندات والخطابات التي استند عليها المكلف في تقدير أحقية في الإعفاء الضريبي ومنها، خطاب..... رقم (٣-٥٩٢/١٢/٣/٤) وتاريخ ٨/٨/١٤٠٦هـ وخطاب..... رقم (٤٥٣/١٢/٣/٢) وتاريخ ٢١/٩/١٤٠٧هـ لا تعطيه الحق في ذلك الإعفاء حيث إن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية وقرارات مجلس الوزراء 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، وعليه فإن إجراء المصلحة جاء متفقًا والتعليمات النظامية المطبقة".

## ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض ضريبة دخل على الأرباح الخاصة بمشروع..... للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها. ورجوع اللجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وملف الاعتراض واستنادًا للأمر السامي رقم (س/٧٥١٨) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٧هـ والأمر السامي رقم (م/٢٤٤٤) ب) وتاريخ ١٣/٣/١٤٣١هـ اللذين حددا مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات تبين أن المكلف لا يشمل الإعفاء الضريبي وبالتالي فإن الأرباح الخاصة بمشروع..... تخضع للضريبة، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- استبعاد التسوية الضريبية المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة.

## أ - وجهة نظر المكلف:

### فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

"١/١/٢ عند إجراء الربط قامت المصلحة باستبعاد البنود المذكورة أدناه والمتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة للسنوات ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١م دون أن توضح الأسباب التي استندت إليها في هذا الإجراء:-

- فرق الاستهلاك.
- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- مخصص مكافأة نهاية الخدمة والمبلغ المستخدم من المخصص.
- مصاريف الضيافة.

• مخصص القضايا القانونية.

## ٢/٢ وجهة نظر الشركة.

١/٢/٢ نود إفادة سعادتكم بأن عملاءنا استبعدوا الأرباح المحققة من العقود المعفاة من الضريبة من إجمالي الأرباح المحققة للشركة. وحيث إن الشركة على قناعة بأنها تتمتع بالإعفاء الضريبي كما هو مبين في الفقرة (٢/١) أعلاه، فإنه يجب عدم الأخذ في الاعتبار التسويات لأغراض الضريبة المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة ويجب ألا يؤثر ذلك على الأرباح الخاضعة للضريبة.

٢/٢/٢ وبعبارة أخرى طالب عملاؤنا بخضم المصاريف المتعلقة بالإيرادات الخاضعة للضريبة فقط بمعنى أنهم لم يطالبوا بخضم المصاريف المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة. وبما أنه لم يتم المطالبة بخضم المصاريف المتعلقة بالعقود المعفاة، فإن المصلحة لا يحق لها استبعاد التسويات الخاصة بالعقود المعفاة من الضريبة.

٣/٢/٢ كما تعلمون سعادتكم، طبقاً للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية، يتوجب خصم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة. وبالتالي يجب على المصلحة عدم تعديل الأرباح الخاضعة للضريبة بالمصاريف التي لم يتم المطالبة بها ضمن المصاريف الواجبة الخصم.

٤/٢/٢ ستلاحظون سعادتكم بأن عملاءنا ينطبق عليهم الإعفاء الضريبي كما هو مبين أعلاه وبالتالي فإن استبعاد المصلحة التسويات/ المصاريف نتج عنه فرض ضريبة على مصاريف لم يتم المطالبة بخضمها ضمن المصاريف الواجبة الخصم. وبالتالي يعتقد عملاؤنا بأنه يجب إلغاء تعديلات المصلحة في هذا الخصوص".

## وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصًا:

" ١/٢ الخلفية والمعلومات الإيضاحية.

عند إجراء الربط قامت المصلحة باستبعاد التسويات المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة للسنوات ٢٠٠٧ إلى (٢٠١١م).

## ٢/٢ وجهة نظر المصلحة

استبعدت المصلحة التسويات والمصاريف المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة للسنوات أعلاه وذلك لأن المصلحة تعتقد بأن الشركة لا ينطبق عليها الإعفاء الضريبي.

## ٣/٢ رد الشركة على وجهة نظر المصلحة

يعتقد عملاؤنا بأن الشركة ينطبق عليها الإعفاء الضريبي علمًا بأن استبعاد المصلحة للتسويات والمصاريف أعلاه نتج عنه فرض ضريبة إضافية على هذه البنود. وبالتالي يعتقد عملاؤنا بأن هذه البنود تتعلق بالعقود المعفاة من الضريبة ومن ثم يجب عدم إضافتها للربح المحاسبي لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة. بناءً عليه يجب إلغاء الضريبة الإضافية التي فرضتها المصلحة في هذا الشأن.

نأمل الرجوع إلى البند أ (٢) من خطاب الاعتراض المقدم للمصلحة لمزيد من الشرح والإيضاحات في هذا الصدد".

## ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

"نؤكد على أن إجراء المصلحة سليم، حسب ما ورد بالبند الأول أعلاه، حيث خصمت المصلحة بالربط كل المصروفات سواء تخص عقود معفاة أو غير معفاة (من وجهة نظر المكلف وذلك طبقاً لمبدأ مضاهاة الإيراد بالمصروفات".

### ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على استبعاد المصلحة للتسوية الضريبية المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وحيث إن هذا البند مرتبط بالبند الأول الذي قضت اللجنة فيه برفض اعتراض المكلف فإنه ترى رفض اعتراضه على هذا البند.

٣- استبعاد المبالغ المستحقة لمزايا الموظفين والتي اعتبرت مخصصات.

### أ - وجهة نظر المكلف:

#### فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

"١/٣ وجهة نظر المصلحة: استبعدت المصلحة طبقاً للربط المبالغ المستحقة لقاء حوافز المدير التنفيذي بشأن ترويج المبيعات للسنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م، دون إبداء أية أسباب لهذا الإجراء وفرضت ضريبة على هذا المبلغ حيث اعتبرته بمثابة مخصص. إضافة إلى ذلك اعتبرت المصلحة الخصم بالقيود المدينة (المدفوعات) بشأن هذه المبالغ المستحقة مشابهاً للمعالجة الضريبية للمخصصات.

### ٢/٣ وجهة نظر الشركة

#### لا يوافق عملاً على وجهة نظر المصلحة المذكورة بعاليه ويودون إفادة سعادتكم بالآتي:-

١/٢/٣ يطبق عملاً مبدأ الاستحقاق المحاسبي بصورة منتظمة منذ تأسيس الشركة وذلك طبقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية. تتطلب هذه المعايير تسجيل المصاريف في سنة تكبدها في تحقيق الإيرادات المتعلقة بها.

نود توجيه عناية سعادتكم إلى حقيقة اتباع عملاً نفس الأسس عند تسجيل المبالغ المستحقة بشأن المصاريف أعلاه في كافة السنوات. أجرت المصلحة فحص ميداني للسنوات السابقة واطلعت على الأسس الخاصة بتسجيل المصاريف.

٢/٢/٣ طبقاً لنظام ضريبة الدخل السعودي فإن المبالغ المستحقة بشأن المصاريف تخصم لأغراض الضريبة. طبقاً للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل يحق للمكلف خصم المصاريف المتكبدة المرتبطة بتحقيق الدخل. تنص المادة على الآتي:-

"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 عشر من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل".

ستلاحظون سعادتكم بأن المبالغ المستحقة الخاصة بحوافز المدير التنفيذي لم تتم الإشارة إليها بصورة محددة كمصاريف غير واجبة الخصم طبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. نود توجيه عنايتكم إلى المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٠) من اللائحة التنفيذية للنظام واللذين أوضحتا البنود المختلفة للمصاريف غير واجبة الخصم.

٣/٢/٣ طبقاً للمادة (٢٥) من نظام ضريبة الدخل يجب على المكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق أن يدون الدخل والمصاريف عند استحقاقها.

٤/٢/٣ من خلال الاطلاع على ما ذكر أعلاه ستلاحظون بأنه ليس هناك مبرر لاستبعاد المبالغ المستحقة أعلاه واعتبارها مخصصات لأغراض الضريبة. يؤكد عملاً بأن القيود المدينة (الدفع للمصاريف المستحقة) يجب ألا تعامل معاملة المبالغ المستخدمة من المخصصات لأغراض الضريبة وذلك لأن المصاريف أعلاه هي عبارة عن مصاريف مستحقة وليست مخصصات".

### **وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصاً:**

"١/٣ الخلفية والمعلومات الإيضاحية.

### **طالبت الشركة بخضم المبالغ المستحقة لمزايا الموظفين التالية للسنوات ٢٠٠٨م إلى ٢٠١١م:-**

- حوافز ترويج المبيعات
- المبالغ المستحقة لقاء حافز المدير التنفيذي

اعتبرت المصلحة مزايا الموظفين أعلاه مخصصات. بناءً عليه استبعدت المصلحة هذه المصاريف للسنوات ٢٠٠٨م إلى ٢٠١١م.

### **٢/٣ وجهة نظر المصلحة**

استبعدت المصلحة مزايا الموظفين أعلاه حيث اعتبرتها مخصصات بدلا عن مبالغ مستحقة.

### **٣/٣ وجهة نظر الشركة**

لا يوافق عملاً على وجهة نظر المصلحة وذلك بأن مزايا الموظفين تعتبر مخصصات. يود عملاً إفادة أعضاء اللجنة الموقرة بأن الشركة تتبع طريقة الاستحقاق المحاسبي طبق المعايير المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. تتطلب المعايير المحاسبية من عملاً تسجيل المصاريف في سنة تكبدها عند تحقيق الإيرادات ذات العلاقة.

علاوة على ذلك وطبقاً للمادة (٢٥) من نظام ضريبة الدخل تمثل البنود أدناه شروط مسبقاً لإثبات الدخل والمصاريف بموجب طريقة الاستحقاق المحاسبي.

أ) بدون المكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق الدخل والمصاريف عند استحقاقها.

ب) يصبح المبلغ واجب الدفع إلى المكلف إذا كان المكلف مستحقاً استلامه حتى لو تأجل التسديد أو تم على أقساط.

ج) يصبح المبلغ واجب الدفع من قبل المكلف عندما تحدث جميع الوقائع التي تؤكد المديونية. إلا أنه فيما يتعلق بالمخصصات هناك شكوك حول توقيت ومبلغ المصاريف المستقبلية اللازمة للسداد.

ستلاحظون سعادتك بأن مزايا الموظفين أعلاه منصوص عليها في عقود عمل الموظفين. قدمت الشركة خلال السنوات ٢٠٠٨م إلى ٢٠١١م هذه المزايا إلى المدير التنفيذي وبعض الموظفين تحفيزاً لهم عن المساهمة الإيجابية في عمل الشركة من خلال زيادة إيرادات الشركة. بناءً عليه قامت الشركة بإثبات المبالغ المستحقة بشأن مزايا الموظفين في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

استناداً على ما ذكر أعلاه يتضح بأن الشركة يتوجب عليها دفع هذه المزايا للموظفين حتى وإن تم تأجيل الدفع. وفي هذه الحالة فإن المزايا للموظفين تصنف ضمن المصاريف المستحقة الدفع. عليه وبما أن هذه المزايا تمثل مصاريف مستحقة الدفع، يجب السماح بخضمتها لأغراض حساب ضريبة الدخل.

نأمل الرجوع إلى البند أ (٣) من خطاب الاعتراض المقدم للمصلحة لمزيد من الشرح والإيضاحات في هذا الصدد.

١/٣/٣ استنادًا على ما ذكر أعلاه نطلب من سعادتكم توجيه المصلحة بإلغاء الربط أعلاه".

#### ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

"ظهر البند بالحساب رقم (٢١٠٣٢٠٣) بالأستاذ العام وله رصيد أول مدة وآخر مدة وحركة مدينة وحركة دائنة وتم حسم القيمة بالحركة الدائنة ورد القيمة بالحركة المدينة للربح وإضافة ما حال عليه الحول للزكاة، وهذا يدل على أن طبيعة الحساب هو مخصص وليس مصروفًا فعليًا وندتمسك بأن إجراء المصلحة سليم".

#### ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على استبعاد المبالغ المستحقة لمزايا الموظفين والتي اعتبرت مخصصات للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها. ويرجع الجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره مما ترى معه اللجنة رفض اعتراضه على هذا البند.

٤- مكاسب تحويل العملات الأجنبية غير المحققة لعام ٢٠٠٩م.

#### أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

#### " ١/٤ إجراء المصلحة

لم تأخذ المصلحة في الاعتبار مكاسب تحويل العملات الأجنبية غير المحققة لسنة ٢٠٠٩م وقدرها ٧١,٢٥٢ ريالاً غير الخاضعة للضريبة دون إبداء أية أسباب لهذا الاستبعاد ومن ثم فرض ضريبة بواقع ٢٠%:-

#### ٢/٤ وجهة نظر الشركة

١/٢/٤ لا يوافق عملاً على إجراء المصلحة المتمثل في إخضاع صافي مكاسب تحويل العملات غير المحققة المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة لسنة ٢٠٠٩م لضريبة بحجة أن مكاسب تحويل العملات غير المحققة لا تخضع للضريبة وبالتالي يجب اعتبارها بنداً واجب الخصم (يخصم من الربح المحاسبي) عند احتساب صافي الأرباح المعدلة للأغراض الضريبية استنادًا على المادة رقم (١٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. تنص المادة المذكورة على الآتي:-

" مع مراعاة الضوابط الخاصة بتحويل العملة الواردة في المادة الثلاثين من النظام، فإنه لا يعتد بأرباح أو خسائر تحويل العملة الناتجة عن إعادة التقييم للأغراض الضريبية".

٢/٢/٤ بناءً عليه فقد اعتبر عملاً صافي مكاسب تحويل العملات غير المحققة الخاصة بالعقود الخاضعة للضريبة بند واجب الحسم من الربح المحاسبي للوصول إلى صافي الأرباح المعدلة ضريبياً وذلك طبقاً للكشف رقم (٢٠) من الإقرار الضريبي لسنة ٢٠٠٩م مرفق في الملحق رقم (٧) صور الكشوف ذات الصلة من الإقرار الزكوي/ الضريبي".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصًا:

## " ١/٤ الخلفية والمعلومات الإيضاحية

خلال سنة ٢٠٠٩م كان لدى الشركة مكاسب تحويل عملات أجنبية غير محققة. بناءً عليه قامت الشركة بمعاملة المكاسب المذكورة باعتبارها مكاسب غير خاضعة للضريبة لسنة ٢٠٠٩م. اعتبرت المصلحة مكاسب تحويل العملات الأجنبية غير المحققة إيرادات خاضعة للضريبة عند احتساب صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة لسنة ٢٠٠٩م. بناءً عليه قامت المصلحة بفرض ضريبة دخل إضافية على المكاسب المذكورة خلال سنة ٢٠٠٩م.

### ٢/٤ إجراء المصلحة

فرضت المصلحة ضريبة على مكاسب تحويل العملات الأجنبية غير المحققة وذلك لأن الشركة صرحت عن هذه المكاسب في الكشف رقم (٢٠) من الإقرار الضريبي / الزكوي لسنة ٢٠٠٩م "مكاسب تحويل عملات أجنبية محققة".

### ٣/٤ وجهة نظر الشركة

١/٣/٤ لا يوافق عملاؤنا على إجراء المصلحة المتمثل في إخضاع مكاسب تحويل العملات للضريبة عند احتساب صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة لسنة ٢٠٠٩م.

٢/٣/٤ يود عملاؤنا إفادة سعادتك بأن مكاسب تحويل العملات غير المحققة تم التصريح عنها سهوًا كمكاسب تحويل عملات أجنبية محققة في الكشف رقم (٢٠) من الإقرار الزكوي / الضريبة لسنة ٢٠٠٩م (الملحق ١/٦).

يود عملاؤنا إفادة سعادتك بأن مكاسب تحويل العملات الأجنبية المصرح عنها في الكشف رقم (٢٠) مأخوذة من الكشف رقم (١٧). تم التصريح في الكشف رقم (١٧) بصورة صحيحة عن مكاسب تحويل العملات الأجنبية المذكورة "مكاسب تحويل العملات غير المحققة". مرفق لسعادتك في الملحق رقم (٢/٦) صور إقرارات الزكاة / الضريبة لاطلاع سعادتك".

### ب - وجهة نظر المصلحة:

#### فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

" تؤكد المصلحة أن البند ظهر بالكشف رقم (١٠) المرفق بالإقرار تحت مسمى أرباح تحويل عملات متحققة ضمن التعديلات بالإقرار بالاستبعاد لمبلغ (١٠,٩١٦,٩١٢) ريالاً وهو إجراء غير سليم من قبل المكلف لأن أرباح تحويل العملة المحققة تخضع للضريبة ولهذا فإن إجراء المصلحة سليم بعدم استبعادها".

### ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على مكاسب تحويل العملات الأجنبية غير المحققة لعام ٢٠٠٩م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

ويرجع للجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة من واقع دراسة الإقرار والكشوف المرفقة (١٧ و ٢٠) أن المبالغ المستبعدة من الأرباح عبارة عن مكاسب تحويل عملة غير محققة، واستنادًا للمادة رقم (١٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

٥- استبعاد التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة للأعوام ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

## أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عليه:

### " ١/٥ إجراء المصلحة:

استبعدت المصلحة مصاريف التأمينات الاجتماعية المدرجة من قبل عملائنا في الإقرارات الزكوية/ الضريبة للسنوات أعلاه طبقًا للأنظمة ذات العلاقة حيث اعتبرت أن الشركة حملت التأمينات بالزيادة عن المبلغ طبقًا لشهادات التأمينات الاجتماعية وذلك بموجب الربط النهائي:-

البيان	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م	٢٠١١م
التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة طبقًا للربط	١٥٨,٠٦١	٢٩٢,٧٦٠	٥٢,٥٦٨

## ٢/٥ وجهة نظر الشركة

### ١/٢/٥ نلفت انتباه سعادتكم إلى المادة (١٢) من نظام الضريبة السعودي:-

"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.....".

### ٢/٢/٥ يود عملاؤنا لفت انتباه سعادتكم للمادة (٩) من اللائحة التنفيذية:-

### "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد 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".

٣/٢/٥ قام عملاؤنا بدفع اشتراكات التأمينات الاجتماعية للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية طبقًا للأنظمة المطبقة. إن هذه الاشتراكات المدفوعة مؤيدة بموجب شهادات التأمينات الاجتماعية التي قدمتها الشركة لفريق الفحص الميداني أثناء عملية الفحص.

٤/٢/٥ بالتالي، فإن اشتراكات التأمينات الاجتماعية التي تكبدها عملاؤنا تستوفي معايير الخصم بموجب النظام الضريبي

(المادة ١٢) واللائحة التنفيذية (المادة ٩) للنظام. وبالتالي ينبغي ألا تستبعد المصلحة هذه المصاريف".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكراته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصًا:

#### " ١/٥ الخلفية والمعلومات الإيضاحية

طالب عملاًونا بخصم إجمالي مبلغ الاشتراك في التأمينات الاجتماعية للسنوات ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م و٢٠١١م. ستلاحظون سعادتكم بأن اشتراكات التأمينات الاجتماعية مؤيدة من خلال شهادات التأمينات الاجتماعية. قامت المصلحة من خلال المعادلة الخاصة بها باحتساب المبالغ المسموح بخصمها بشأن اشتراكات التأمينات الاجتماعية. قامت المصلحة باستبعاد أي مبلغ زائد عن المسموح بحسمه لأغراض ضريبة الدخل.

#### ٢/٥ وجهة نظر المصلحة

تم تطبيق نظام التأمينات الاجتماعية بنسبة ١١% من رواتب الموظفين السعوديين ونسبة ٢% لغير السعوديين لتحديد ما يتم قبوله من المصروف من عدمه، ثم يقارن بالمحمل على المطاريف لتحديد الفرق ونؤكد إن إجراء المصلحة سليم حيث لم تقبل ما زاد على المسموح بحسمه طبقاً للنسب أعلاه.

#### ٣/٥ وجهة نظر الشركة

١/٣/٥ قام عملاًونا بدفع اشتراكات التأمينات الاجتماعية إلى المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية طبقاً للأنظمة المعمول بها في هذا الصدد. علمًا بأن هذه الاشتراكات مؤيدة بشهادات التأمينات الاجتماعية والتي قدمها عملاًونا للمصلحة عند تقديم الإقرارات الزكوية/ الضريبية للسنوات أعلاه.

٢/٣/٥ فيما يتعلق بحد خصم اشتراكات التأمينات الاجتماعية للسنوات أعلاه، نود إفادة سعادتكم بأن المصلحة لم تزود عملاًونا باحتساب مصاريف التأمينات الاجتماعية المسموح بها. في هذا الصدد نطلب من سعادتكم توجيه المصلحة تزويدنا باحتساب مصاريف التأمينات الاجتماعية المسموح بها.

٣/٣/٥ علاوة على ذلك ستلاحظون سعادتكم بأن اشتراكات التأمينات الاجتماعية لعملاًونا أو أي جزء منها لا يندرج ضمن المطاريف غير الواجبة الخصم الواردة في المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٠) من اللائحة التنفيذية للنظام. وتحديداً فإن اشتراكات التأمينات الاجتماعية أو أي جزء منها لا تصنف ضمن المادة (١٣/و) "الغرامات والجزاءات المالية" والمادة (١٣/ز) "الرشاوي أو المبالغ المشابهة وبالتالي يجب عدم استبعاد التأمينات الاجتماعية.

نأمل الرجوع إلى البند أ (٥) من خطاب الاعتراض المقدم للمصلحة لمزيد من الشرح والإيضاحات في هذا الصدد."

#### ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض: -

"تم تطبيق نظام التأمينات الاجتماعية بنسبة ١١% من رواتب الموظفين السعوديين ونسبة ٢% لغير السعوديين لتحديد ما يتم قبوله من المصروف من عدمه، ثم يقارن بالمحمل على المطاريف لتحديد الفرق ونؤكد أن إجراء المصلحة سليم حيث لم تقبل ما زاد على المسموح بحسمه طبقاً للنسب أعلاه."

#### ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على استبعاد التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة للأعوام ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م و٢٠١١م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

ويرجع اللجنة للربط محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى شهادات التأمينات الاجتماعية اتضح منها أن المكلف قد حمل على هذا البند جزءًا زائدًا عما يسمح به النظام، واستنادًا للمادة رقم (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والمادة رقم (٩/١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٦- استبعاد الخسارة التي تم تغطيتها من الخسائر المتراكمة المرحلة من عام ٢٠٠٦م.

#### أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

#### "١/٦ إجراء المصلحة"

استبعدت المصلحة في الربط النهائي مبلغ الخسائر المحملة من الخسائر المتراكمة المرحلة من العام ٢٠٠٦م. لم تبدي المصلحة أي أسباب لذلك الإجراء.

١/٢/٦ طبقًا للمادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية للسنوات اللاحقة إلى أن يتم استرداد الخسائر التشغيلية بالكامل. تنص المادة رقم (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أن الحد الأقصى المسموح بخصمه في كل سنة ضريبة يجب ألا يزيد عن ٢٥% من حصة الشريك الأجنبي في الربح المعدل طبقًا للإقرار الضريبي لتلك السنة. تنص المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على الآتي:-

"يقع للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبة التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بخصمه في كل سنة ضريبة لا يتجاوز (٢٥%) من الربح السنوي طبقًا لإقرار المكلف".

٢/٢/٦ استنادًا على المادة أعلاه قام عملاؤنا بخصم ٢٥% من حصة الشريك الأجنبي في الأرباح المعدلة ضريبياً للسنوات من ٢٠٠٧م حتى ٢٠١١م من الخسائر المتراكمة المرحلة لسنة ٢٠٠٦م والبالغ قدرها ٥,٦٢٢,٩٤١ ريالاً سعودياً طبقاً للكشوف المرفقة بالإقرارات الزكوية/ الضريبة للسنوات المذكورة. مرفق صور المستندات في الملاحق (١/٨) إلى (٤/٨). بناءً عليه يطلب عملاؤنا من سعادتكم السماح بخصم المبلغ طبقاً لاحتساب الشركة وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصًا:

#### "١/٦ الخلفية والمعلومات الإيضاحية"

هناك خسائر متراكمة مرحلة للشركة للسنوات المستقبلية كما في سنة ٢٠٠٦م قدرها ٦٢٢,٦٤١ ريالاً سعودياً. استخدامات الشركة الخسائر المتراكمة المذكورة خلال السنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م وذلك على النحو التالي:-

السنوات	لأغراض الضريبة	صافي الربح المحقق	المبلغ المستخدم من الخسائر
	(حصة الشركاء)	الشركاء الأجانب في صافي	المتراكمة (٢٥%) من حصة
			الملاحق

	الأجانب فقط)	الربح المعدل الخاضع للضريبة)
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م	١٥,١١,٦٧٢	٣٧٧,٩١٨
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م	٢,٧٣٧,٤٧٦	٦٨٤,٣٦٩
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩م	٢,٩٢٣,٥٩٢	٧٣٠,٨٩٨
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠م	١,٢٧٤,٣٩٦	٣١٨,٥٩٩
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١م	١,٣٩١,٨٨٠	٣٤٧,٩٧٠
الإجمالي	٩,٨٣٩,٠١٦	٢,٤٥٩,٧٥٤

استنادًا على الجدول أعلاه استخدمت الشركة الخسائر المتراكمة بحد أقصى ٢٥% منحة الشركاء الأجانب في صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة لكل سنة. إلا أن المصلحة استبعدت الخسائر المتراكمة المرحلة لأغراض ضريبة الدخل للسنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م.

#### ٢/٦ وجهة نظر المصلحة

استبعدت المصلحة المبلغ المستخدم من الخسائر المرحلة أعلاه لأن هذه الخسائر تتعلق بالسنوات التي يشملها ربط المصلحة والذي لم يصبح نهائيًا بعد.

#### ٣/٦ وجهة نظر الشركة

١/٣/٦ طبقًا للمادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل يحق لعملائنا ترحيل الخسائر التشغيلية إلى السنوات اللاحقة إلى أن يتم استهلاك هذه الخسائر بالكامل. تنص المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للنظام على عدم تجاوز الحد الأقصى المسموح بخصمه في كل سنة ضريبية نسبة ٢٥% من حصة الشريك الأجنبي في الربح المعدل طبقًا للإقرار الضريبي للسنة.

نود إفادة أعضاء اللجنة الموقرة بأن عملاءنا التزموا بنسبة ال ٢٥% المنصوص عليها في المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للنظام عند المطالبة بخصم الخسائر المتراكمة.

٢/٣/٦ نود توجيه عناية أعضاء اللجنة الموقرة إلى أن حق المصلحة في إجراء الربط لسنة ٢٠٠٦م والسنوات السابقة تم تحديده. مرفق في الملحق رقم (٨) صورة خطاب الاعتراض المقدم من قبل عملائنا للمصلحة. عليه فإن مبلغ الخسائر المتراكمة كما في سنة ٢٠٠٦م يعتبر نهائيًا.

نأمل الرجوع إلى البند أ (٦) من خطاب الاعتراض المقدم للمصلحة لمزيد من الشرح والإيضاحات في هذا الصدد.

٣/٣/٦ استنادًا على ما ذكر أعلاه نطلب من سعادتكم توجيه المصلحة بإلغاء الربط أعلاه والسماح بخصم مبلغ الخسائر المتراكمة اعتبارًا من سنة ٢٠٠٦م".

## ب - وجهة نظر المصلحة:

### فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

"نؤكد أن الخسائر التي يتم ترجيلها للشريك الأجنبي هي الخسائر المقبولة بموجب ربوط المصلحة النهائية، وحيث إن المكلف معترض على ربوط المصلحة للعامين ٢٠٠٧م و٢٠٠٦م ولم يتم الانتهاء من الربط النهائي عليهما، نرى أن الخسائر القابلة للترجيل في السنوات التالية سوف تحدد في ضوء ما يرد بالربط النهائي للعامين".

### ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على استبعاد الخسارة التي تم تغطيتها من الخسائر المتراكمة المرحلة من عام ٢٠٠٦م للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن ما يطالب المكلف بترجيله من الخسائر المتراكمة من عام ٢٠٠٦م لا يزال محل نظر ولم يصبح الربط نهائيًا، علمًا أن الخسائر القابلة للترجيل هي التي تتم بموجب ربوط المصلحة وفقًا للمادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل مما ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٧ - الفرق في مبلغ الضريبة المسددة الذي تم أخذه في الاعتبار في الربط المعدل للأعوام ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

انتهاء الخلاف بموافقة الطرفين حسب ما ورد في محضر جلسة المناقشة.

٨ - الخطأ غير المقصود في استخدام مخصص القضايا القانونية لعام ٢٠١١م.

انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض ومحضر جلسة المناقشة.

### ب - الزكاة الإضافية:

١ - الفرق في صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة بين الربط الضريبي المعدل والإقرارات.

انتهاء الخلاف في هذا البند بموافقة المكلف على وجهة نظر المصلحة حسب ما ورد في محضر المناقشة.

٢ - الفرق في قيم الموجودات الثابتة المستخدمة من قبل المصلحة.

إنهاء الخلاف في هذا البند بموافقة الطرفين حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض ومحضر جلسة المناقشة.

٣ - الخسائر المتراكمة المرحلة التي لم يتم أخذها في الاعتبار عند إجراء الربط الزكوي.

انتهاء الخلاف في هذا البند بموافقة الطرفين حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض ومحضر جلسة المناقشة.

### ج - فرض ضريبة الاستقطاع:

١ - فرض ضريبة استقطاع على ترخيص البرامج.

أ- وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

" ١/١ إجراء المصلحة

طبقًا للربط فرضت المصلحة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على المدفوعات التي تمت من قبل عملائنا إلى الجهات غير المقيمة المبينة أدناه خلال سنة ٢٠٠٧م و٢٠٠٩م والتي اعتبرت المصلحة دفعات مقابل تراخيص برامج:-

اسم المستفيد	٢٠٠٧	٢٠٠٩	إجمالي المدفوع	المبلغ	ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%
.....	٦,٩٢٥	-	٦,٩٢٥	١,٠٣٩	
.....	٤٤٩,٧١٥	-	٤٤٩,٧١٥	٦٧,٤٥٧	
.....	٨٠,٨٣٥	-	٨٠,٨٣٥	١٢,١٢٥	
.....	٤٧٦,٠٤٣	-	٤٧٦,٠٤٣	٧١,٤٠٦	
.....	-	١٠,٤٦٢	١٠,٤٦٢	١,٥٦٩	
.....	-	١,٨٩٩	١,٨٩٩	٢٨٥	
.....	-	١٢,٣٨٢	١٢,٣٨٢	١,٨٥٧	
.....	-	٦٨,٨٨٥	٦٨,٨٨٥	١٠,٣٣٣	
.....	-	٦١,٢٤٣	٦١,٢٤٣	٩,١٨٦	

**٢/١ وجهة نظر الشركة**

١/٢/١ يوافق عملاؤنا على أن المبالغ المدفوعة إلى..... تتعلق بمشتريات تراخيص برامج وبالتالي سددت ضريبة استقطاع بواقع ١٥% إضافة إلى غرامات التأخير حسبما هو مبين في الملاحق من (١/٣) إلى (٣/٣).

٢/٢/١ لا يوافق عملاؤنا على ربط المصلحة لضريبة الاستقطاع بشأن المدفوعات إلى..... - نورد فيما يلي وجهة نظر عملائنا بشأن هذا الأمر:-

٣/٢/١ المدفوعات إلى .....- ألمانيا

يود عملاؤنا إفادة سعادتك بأن المبالغ أعلاه تمثل مدفوعات إلى..... مقابل توريد مواد ومعدات وليس مقابل تراخيص برامج حاسب كما ذكرت المصلحة. أوضحت المصلحة في إحدى الإيضاحات ردًا على السؤال رقم (٣) في الصحة ٢٩ ضمن الأسئلة الأكثر شيوعًا والمقدمة من المكلفين بشأن أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية بأن المبلغ المدفوع لجهة غير مقيمة مقابل شراء بضائع وأجهزة ومعدات وقطع غيار وأي ممتلكات أخرى لا تخضع لضريبة الاستقطاع، مرفق في الملحق رقم (١/٣) الفواتير وأوامر الشراء ومستندات الدفع للاطلاع سعادتك. بناءً عليه يطلب عملاؤنا من سعادتك إجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة".

**وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصًا:****" ١/١ الخلفية والمعلومات الإيضاحية**

فرضت المصلحة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على مدفوعات تراخيص البرمجيات التي تمت من قبل عملائنا إلى..... لسنة ٢٠٠٧ بمبلغ ٦,٩٢٥ ريالاً سعودياً.

**٢/١ وجهة نظر المصلحة**

اعتبرت المصلحة المدفوعات أعلاه إلى..... تراخيص برمجيات وبالتالي فرضت ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على المبلغ المدفوع.

كذلك أفادت المصلحة اللجنة الموقرة بأن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة.

**٣/١ وجهة نظر الشركة**

١/٣/١ لا يوافق عملاؤنا على وجهة نظر المصلحة أعلاه والتي أوردت فيها بأن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة للمدفوعات أعلاه التي تمت إلى..... نود إفادة أعضاء اللجنة الموقرة بأن الشركة قدمت المستندات المؤيدة (صور الفواتير / أوامر الشراء / مستندات الدفع) عند تقديم الاعتراض للمصلحة على الربط المعدل للسنوات ٢٠٠٧م إلى ٢٠١١م. يرفق عملاؤنا مرة أخرى في الملحق رقم (٩) المستندات المؤيدة المذكورة للاطلاع سعادتك.

٢/٣/١ ستلاحظون سعادتك من المستندات المؤيدة المرفقة بأن المدفوعات إلى.....تتعلق بتوريد معدات مواد وليس لشراء تراخيص برمجيات.

٣/٣/١ استنادًا على ما ذكر أعلاه نطلب من سعادتك توجيه المصلحة بتصحيح الربط أعلاه وإلغاء ضريبة الاستقطاع من خلال إجراء ربط معدل".

## ب - وجهة نظر المصلحة:

### فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

"لا توافق المصلحة المكلف على طلبه لعدم تقديم مستند خارجي يوضح طبيعتها وأنها مواد أو أجهزة وبالتالي فإن إجراء المصلحة سليم".

## ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف بين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على ترخيص البرامج للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢ - فرض ضريبة استقطاع على بعض المدفوعات مقابل الخدمات الفنية.

## أ - وجهة نظر المكلف:

### فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

"٤/٢/١ المدفوعات إلى (ر)

ستلاحظون سعادتك من المستندات المؤيدة (صورة الفاتورة وأوامر الشراء) المرفقة في المصلحة (٢/١٣) بأن المدفوعات التي تمت إلى (ر) - خلال شهر أكتوبر ٢٠٠٩م تتعلق بخدمات استشارية مقدمة لإعداد عرض تحديث برامج تقنية المعلومات. عليه فإن المدفوعات أعلاه إلى (ر) - تقع ضمن تعريف "الخدمات الفنية والاستشارية" طبقاً للفقرة (٣) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تخضع لضريبة استقطاع بواقع ٥% بدلاً عن ١٥%.

### تنص الفقرة (٣) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على الآتي:-

"يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية، الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية والجيولوجية أو الصناعية والخدمات الاستشارية أو الإشرافية أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها بما في ذلك المخططات المتعلقة بها.

على ضوء ما ذكر أعلاه فإن المدفوعات إلى (ر) - تخضع لضريبة استقطاع بواقع ٥% باعتبارها دفعة مقابل خدمات فنية واستشارية وليست بواقع ١٥% والمفروضة بدرجة أنها تراخيص برامج. بناءً عليه يطلب عملاً من سعادتك تصحيح هذا الخطأ وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة".

### وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصًا:

"١/٢ الخلفية والمعلومات الإيضاحية

فرضت المصلحة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على مدفوعات تحديث البرمجيات التي تمت من قبل عملائنا إلى شركة

-(ر).

## ٢/٢ وجهة نظر المصلحة

اعتبرت المصلحة المدفوعات أعلاه إلى شركة (ر) - أتعاب تحديث برمجيات وبالتالي فرضت ضريبة استقطاع على 10% على المبلغ المدفوع.

### ٣/٢ وجهة نظر الشركة

١/٣/٢ لا يوافق عملاؤنا على وجهة نظر المصلحة أعلاه والتي ذكرت فيها أن المدفوعات أعلاه تتعلق بتحديث برمجيات. نود إفادة أعضاء اللجنة الموقرة أن المدفوعات إلى شركة (ر) - تتعلق بخدمات استشارية مقدمة لإعداد عرض تحديث برامج تقنية المعلومات. يرفق عملاؤنا في الملحق رقم (١٠) المستندات المؤيدة المذكورة للاطلاع سعادتكم (صور الفواتير / أوامر الشراء / مستندات الدفع).

٢/٣/٢ ستلاحظون سعادتكم من المستندات المؤيدة المرفقة بأن المدفوعات إلى شركة (ر) - تتعلق بتوريد معدات ومواد وليس لشراء تراخيص برمجيات.

٣/٣/٣ استنادًا على ما ذكر أعلاه نطلب من سعادتكم توجيه المصلحة بتصحيح الربط أعلاه وإلغاء ضريبة الاستقطاع من خلال إجراء ربط معدل".

### ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض: -

"يطالب بإخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة 0% بدلًا من 10% وذلك لأنها خدمات فنية واستشارية وقدم فاتورة من الجهة، إلا أن المصلحة تؤكد بأن الخدمة المقدمة مرتبطة بتحديث البرامج ولذا فإننا نرى إخضاعها بنسبة 10% وبالتالي إجراء المصلحة سليم".

### ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على بعض المدفوعات مقابل الخدمات الفنية للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وحيث إن المكلف لم يقدم كافة المستندات المؤيدة لوجهة نظره ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

د - فرض غرامة تأخير.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

## " ١/١ إجراء المصلحة

أشارت المصلحة في الربط إلى وجوب فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة وضريبة الاستقطاع بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ٣٠ يوم تأخير تحتسب من التاريخ الذي أصبحت فيه الضريبة مستحقة حتى تاريخ السداد الفعلي.

## ٢/١ وجهة نظر الشركة

يود عملاؤنا إفادة سعادتكم بأنهم لا يوافقون على فرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير على فرق الضريبة. في هذا الصدد يود عملاؤنا إفادتكم بالآتي:-

١/٢/١ ستلاحظون سعادتكم أن الالتزام الضريبي الإضافي وضريبة الاستقطاع نتجا بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف وليس نتيجة لتعمد المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قام عملاؤنا بالوفاء بالتزاماتهم الضريبية والالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

## تنص المادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على الآتي:-

تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابق ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ٣٠ يوم تأخير في الحالات الآتي:-

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 بتقسيتها من تاريخ استحقاقها الوارد في المادة الحادية 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".

٢/٢/١ طبقاً للفقرة (ب) من المادة أعلاه الواردة في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، تدفع غرامة التأخير عن كل ٣٠ يوم تأخير اعتباراً من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي. علاوة على ذلك فإن الفقرة (ج) و(د) و(هـ) أعلاه لا تنطبق على حالة عملائنا.

٣/٢/١ طبقاً للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل يجوز للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يوماً من تسلّم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائياً والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلف على الربط أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة.

٤/٢/١ تنص المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل:-

## 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 تجرّه المصلحة.

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

٥/٢/١ ستلاحظون سعادتكم بأن عملاءنا لم يوفقوا على ربط المصلحة واعترضوا على ذلك الربط خلال المواعيد النظامية المحددة لتقديم الاعتراض. استنادًا على هذه الأسس فإن ربط المصلحة لا يعتبر نهائيًا.

٦/٢/١ ستلاحظون سعادتكم من ما ورد أعلاه بأنه ليس هناك أي من الحالات الواردة في المادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنطبق على حالة عملائنا.

وكما تعلمون سعادتكم فإنه لم يكن بإمكان عملائنا في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، التنبؤ بأنه سيصبح واجبًا عليهم سداد الضريبة طبقًا لربط المصلحة الذي أجرته المصلحة بعد مضي أكثر من سبعة سنوات (اعتبارًا من سنة ٢٠٠٥م) 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 قدمت على أساسها الإقرارات.

٧/٢/١ ليس هناك غرامة تأخير واجبة السداد من قبل عملائنا عن الالتزام الضريبي الذي احتسبته المصلحة بموجب الربط. فضلًا عن ذلك، فإن فرض غرامة التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي والذي أصبحت الشركة على علم به فقط عند إجراء الربط بعد مضي أكثر من سبعة سنوات من تاريخ تقديم الإقرار يعتبر إجراء غير عادل وغير مبرر وبالتالي يجب إلغاء غرامات التأخير".

#### **وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عاليه ذكر فيها التالي نصًا:**

"١/١ الخلفية والمعلومات الإيضاحية

فرضت المصلحة غرامة التأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

#### **٢/١ وجهة نظر المصلحة**

فرضت المصلحة غرامة التأخير طبقًا للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام.

#### **٣/١ وجهة نظر الشركة**

١/٣/١ لا يوافق عملائنا على إجراء المصلحة فيما يتعلق بفرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافيتين.

٢/٣/١ يعترض عملائنا على وجهة نظر المصلحة التي ذكرت فيها أن غرامة التأخير تم فرضها طبقًا للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام الدخل. نورد أدناه نص الفقرة من المادة المذكورة.

"إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، 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".

ستلاحظون سعادتكم من نص الفقرة المشار إليها أعلاه الواردة في نظام ضريبة الدخل بأنها لا تطبق على حالة عملائنا لأنها تطبق فقط عند التأخير في سداد الضريبة وبالتالي ليس لها علاقة بالربط الضريبي.

علاوة على ذلك فقد استندت المصلحة على الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام حيث ذكر المادة الحالات الأخرى التي تفرض فيها غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ٣٠ يوم تأخير - ستلاحظون سعادتكم بأن الفقرات (أ) و(ج) و(د) و(هـ) من المادة المذكورة لا تطبق على حالة عملائنا. بينما بموجب الفقرة (ب) من المادة المذكورة تستحق غرامة تأخير بواقع ١% عند التأخير في سداد الضريبة طبقاً لربط المصلحة وليس تاريخ تقديم الإقرار الضريبي. فيما يتعلق الفقرة (ب) من المادة أعلاه، يجوز للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يومًا من استلام خطاب الربط حسب ما هو مبين في المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل. يعتبر الربط نهائيًا والضريبة واجبة السداد في حالة موافقة المكلف على الربط أو عدم اعتراضه عليه خلال الفترة المذكورة. استنادًا على هذه الأسس ففي حالة اعتراض المكلف على ربط المصلحة فإن المبلغ المفروض بموجب الربط لا يعتبر نهائيًا وواجب السداد.

وفي حالة تطبيق المواد أعلاه ٦٨، (٧١/٢) من اللائحة التنفيذية على حالة عملائنا فإن ربط المصلحة لا يعتبر نهائيًا وبالتالي ليست هناك ضريبة مستحقة للافتراض بأن عملاءنا تأخروا في السداد. عليه وبما أنه لم يصدر قرار نهائي من اللجنة الاستثنائية أو ديوان المظالم بخصوص البنود المختلف عليها، ليست هناك غرامة تأخير مستحقة".

#### **ب - وجهة نظر المصلحة:**

##### **فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-**

"قامت المصلحة بفرض غرامة التأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع وفقًا للمادة (٧٧/أ) من النظام الضريبي والمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية".

#### **ج - رأي اللجنة:**

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض للجنة ترى اللجنة فرض غرامة تأخير في البنود التي قضت برفض اعتراض المكلف عليها وذلك استنادًا للمادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

**وبناءً على ذلك وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبة الابتدائية الثانية بالرياض تقرر ما يلي:**

#### **أولاً: من الناحية الشكلية:**

قبول اعتراض المكلف/ الشركة (أ) الاعتراض على الربط الزكوي الضريبي المعدل للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١م من الناحية الشكلية لتقدمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

#### **ثانيًا: من الناحية الموضوعية:**

#### أ - ضريبة الدخل الإضافية:

- ١- رفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة دخل على الأرباح الخاصة بمشروع..... للحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- رفض اعتراض المكلف على استبعاد التسوية الضريبة المتعلقة بال عقود المعفاة من الضريبة للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض اعتراض المكلف على استبعاد المبالغ المستحقة لمزايا الموظفين والتي اعتبرت مخصصات للحيثيات الواردة في القرار.
- ٤- قبول اعتراض المكلف على مكاسب تحويل العملات الأجنبية غير المحققة لعام ٢٠٠٩م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٥- رفض اعتراض المكلف على استبعاد التأمينات الاجتماعية المحملة بالزيادة للأعوام ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م و٢٠١١م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٦- رفض اعتراض المكلف على استبعاد الخسارة التي تم تغطيتها من الخسائر المتراكمة المرحلة من عام ٢٠٠٦م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٧- انتهاء الخلاف في بند فرق مبلغ الضريبة المسددة الذي تم أخذه في الاعتبار في الربط المعدل للأعوام ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٨- انتهاء الخلاف في بند الخطأ غير المقصود في استخدام مخصص القضايا القانونية لعام ٢٠١١م للحيثيات الواردة في القرار.

#### ب - الزكاة الإضافية:

- ١- انتهاء الخلاف في بند فرق صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة بين الربط الضريبي المعدل والإقرارات للحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- انتهاء الخلاف في بند الخسائر المتراكمة المرحلة التي لم يتم أخذها في الاعتبار عند إجراء الربط الزكوي للحيثيات الواردة في القرار.

#### ج - فرض ضريبة الاستقطاع:

- ١- رفض اعتراض المكلف على بند فرض ضريبة استقطاع على ترخيص البرامج للحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- رفض اعتراض المكلف على بند فرض ضريبة استقطاع على بعض المدفوعات مقابل الخدمات الفنية للحيثيات الواردة في القرار.
- د - رفض اعتراض المكلف على بند فرض غرامة تأخير للحيثيات الواردة في القرار.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أما اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغه طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ، شريط سداد المكلف للمبالغ المستحقة بموجب هذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها، طبقاً للقرار الوزاري رقم (٣٤٠) وتاريخ ١٣٧٠/٧/١هـ والمادة (٦٦) فقرة (٩هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (أ/١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

**والله ولي التوفيق،،،**