

(القرار رقم ١٥٥٢ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقم (١٤٦٠/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٤/٢٢هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (١٠) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على شركة أ (المكلف) لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٢/٢٧هـ كل من: ...و...و...، كما مثل المكلف

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المصلحة بنسخة من قرارها رقم (١٠) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢٩٦) وتاريخ ١٤٣٤/٤/٢٤هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيدها لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (١٣٤) وتاريخ ١٤٣٤/٦/١٠هـ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند الربح التقديري على عقد الخدمات الفنية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المكلف في اعتباره للعقد مع شركة ب هو عقد تقديم خدمات فنية يخضع لأرباح تقديرية تبلغ ٢٠% وذلك وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق إيضاحه للجنة الابتدائية تفيد المصلحة بأنه من دراسة العقد المبرم بين المكلف وشركة ب يتبين ما يلي:

- أن العقد المبرم بين الطرفين يمتد إلى (٧) سنوات تبدأ من تاريخ تحرير العقد في ٢٠٠٨/٨/٢٠م وهي فترة التعاقد بين شركة ب والشركة ج .

- المذكور في تمهيد العقد أن شركة ب قامت بالدخول في عقد الإدارة لتوريد المياه وخدمات تجميع مياه الصرف في مع الشركة ج في ٢٠٠٨/٥/٢٠م.

- المذكور في تمهيد العقد أيضاً أن شركة أ قامت بتعريف نفسها بأنها شركة تعمل في إنتاج وتوزيع المياه الصالحة للشرب ومجالات تجميع ومعالجة مياه الصرف وقد تطورت عبر أكثر من (١٠٠) سنة من الخبرة في إدارة أنظمة المياه ومياه الصرف في أنحاء العالم.

- مذكور في الصفحة السادسة بالعقد أن شركة ب بوصفها إحدى مجموعات شركة أ ترغب في الانتفاع من خبرة شركة أ وخدماتها الفنية في ما يتصل بتنفيذ عقد الإدارة لتوريد المياه وخدمات تجميع مياه الصرف في مدينة، وترغب شركة أ في تقديم هذه الخدمات إلى شركة ب .

- أن اللجنة الابتدائية بنت قرارها على أساس دراستها للعقد الأصلي المبرم باللغة الانجليزية بين شركة ب وشركة أ حيث تبين لها أن مهمة شركة أ تتمثل في توريد خدمات فنية لشركة ب ، ومن خلال دراسة النسخة المترجمة من العقد وهو الذي تم محاسبة الشركة على أساسه تبين من تعريف الخدمات الفنية الواردة بالصفحة السابعة أنها تعني تقديم المساعدة الفنية في مجالات أنظمة المياه ومياه الصرف من خلال تعيين فرق خاصة من الخبراء طويلة وقصيرة الأجل وفق تعريفها بتفصيل أكبر في الجدول (أ) المرفق بالاتفاقية، ومن خلال الرجوع إلى هذا الجدول تبين أن هذه الخدمات تتمثل في أعمال الخدمات الاستشارية للشركة - تشغيل وصيانة توريد المياه - الإدارة الكهرو ميكانيكية - المراقبة والتحكم - الخطة الرئيسية للمياه - خدمات الدعم - نظام المعلومات - ومن أمثلة الخبرة الفنية المقدمة من الشركة (إدارة الشبكة - إدارة وتوزيع العمل - إدارة بيانات ومعلومات الأصول - مراقبة حالة وأداء الأصول - التخطيط الرئيسي والتخطيط الاستثماري - إدارة المشروعات والبرامج - تجارب تشغيل المصنع - مراجعات العمليات - إدارة مراجعة مياه الصرف - الإدارة والإشراف على العاملين - الرقابة على التكاليف)، وحيث إن الإدارة في حد ذاتها هي نوع من الخدمات الفنية التي تقدم للشركات، حيث تتمثل الإدارة في الوظائف الخمس الآتية التخطيط ، التنظيم ، التوظيف: التوجيه: الرقابة):

ويتبين من العقد أن شركة أ تقوم بكافة الوظائف الخمس المذكورة والتي منها يعتبر العقد هو عقد إدارة، فكيف للجنة الابتدائية تؤكد على أن الشركة لا تتدخل بإدارة أو توجيه أو التحكم أو الرقابة على الموارد الفنية بعد كل ما ورد في ملحق العقد (أ) من أعمال تقوم بها شركة أ لشركة ب ، وإذا كان الأمر كذلك فما هو الداعي لاستعانة شركة ب بشركة أ إذا كانت لا تقوم بأي من هذه الأعمال التي أوضحتها اللجنة الابتدائية.

- ما يؤكد أن شركة أ تقوم بكافة أعمال الإدارة ما ورد في البند (٢-٣) صفحة رقم (٨) من أنه في مقابل الخدمات الفنية التي يتم تنفيذها بموجب هذه الاتفاقية تقوم شركة أ بإصدار فواتير إلى شركة ب مقابل الوقت الذي يقضيه الخبراء التابعون لشركة أ في السعودية في التوجيه وتنفيذ المهام ومراجعة التوثيق في ما يتصل بالتعيين وإعداد التقارير الخطية المطلوبة من قبل العميل ومراجعة ومناقشة التعيين مع الأفراد أو الممثلين التابعين للعميل.

- ما يؤكد أن عمل شركة أ يتمثل في الإدارة عن طريق الخبراء المتميزين التابعين لها هو ما ورد في المادة (٨-٢) بأن تتعهد شركة ب وتوافق على أنها خلال مدة هذه الاتفاقية ولمدة ثلاث سنوات بعد انتهائها لن تقوم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بتعيين أو عرض تعيين على أي من الخبراء التابعين لشركة أ للبيئة الذين قاموا بالعمل في ما يتصل بالعقد أو الخدمات المقدمة بموجب الاتفاقية.

- ما وضحه اللجنة الابتدائية في حيثياتها من أن عقود الإدارة كعقود إدارة الفنادق وإدارة السفن لا تنطبق على ما تقوم به شركة أ ، تفيد المصلحة بأن نسبة صافي الأرباح (٨٠%) الخاصة بأتعاب الإدارة الواردة في البند الرابع من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تحدد إدارة أنشطة معينة كالفنادق والسفن حتى يتم تطبيق هذه النسبة عليها بل أنها حددت نسبة الربح على أساس مزاوله أعمال الإدارة أيا كان نوعها وفي أي صورة كانت وفي أي نشاط تم إدارته.

- المكلف لم يلتزم بإمسك حسابات ودفاتر وسجلات حتى تتمكن المصلحة من محاسبته على أساسها ولذلك قامت المصلحة بمحاسبته بالطريقة التقديرية وفقاً للظروف والحقائق المرتبطة بالمكلف تطبيقاً للفقرة (ب) من المادة (٦٣) من النظام الضريبي.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف المصلحة أفاد بالآتي:

سبق أن تقدم إلى اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض بمذكرة اعتراض بشأن الربط الضريبي التقديري عن عامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م والذي بموجبه احتسبت المصلحة الضريبة على أساس أرباح تقديرية بنسبة (٨٠%) تأسيساً على أن العقد المبرم

بين شركة أ للبيئة وشركة ب بتاريخ ٢٠٠٨/٨/٢م عقد إدارة وليس عقد تقديم خدمات فنية ويعترض المكلف على هذا الإجراء للأسباب الآتية:

أولاً: يجب التفريق بين العقد الموقع بين شركة أ وشركة ب ، والعقد الموقع بين شركة ب وشركة ج ، فلا يصح أن يتم تكييف العقدين على أنهما عقد واحد، لأن عقد شركة أ مع شركة ب ينحصر فقط في أن مهمة شركة أ هي توريد خدمات فنية لشركة ب وهذا ما نص عليه في الفقرة (١/٢) من العقد.

ثانياً: الفقرة (٢/٢) من العقد ذاته نصت على أن شركة أ لا تتدخل بإدارة أو توجيه أو التحكم أو الرقابة على هذه الموارد الفنية ونصها: "لا تشترك شركة أ بأي طريقة في توجيه أو إدارة الخبراء أو مراقبة الخبراء كما لا تتحمل أي مسؤولية أو إلتزام بشأن تنفيذ العمل الذي يقوم بتنفيذه أي خبير على أساس التوجيه أو الإدارة أو المراقبة الصادرة من قبل شركة ب إلى الخبراء"، فهذه المادة تعد نصاً صريحاً بأن العقد ليس عقد إدارة كما كيفته مصلحة الزكاة والدخل، وبالتالي فإن الفقرة الثانية من المادة (٦٣) من النظام الضريبي لا تنطبق على هذا العقد.

ثالثاً: البند (أ) من الفقرة (٣/٢) من العقد ذاته نص على أنه: "في مقابل الخدمات الفنية التي يتم تنفيذها بموجب هذه الاتفاقية تقوم شركة أ بإصدار فواتير إلى شركة ب مقابل الوقت الذي يقضيه الخبراء التابعون لشركة أ في السعودية في التوجيه... الخ"، وهذا نص من العقد يبين أن العقد إنما هو تقديم خدمات فنية وليس عقد إدارة.

رابعاً: سبق أن قامت شركة ب بإخضاع عقدها مع شركة أ لضريبة استقطاع بواقع (١٥%) من قيمة الفواتير المستلمة من شركة أ خلال عام ٢٠٠٩م، وقد اعترضت شركة أ على ضريبة الاستقطاع لدى مصلحة الزكاة والدخل لطلب معاملتها كمنشأة دائمة بالخطاب رقم (٧٤ / ٢٠١٠) وتاريخ ٢٠/٤/٢٠١٠م وبعد الدراسة ردت المصلحة بالموافقة على طلب الشركة بخطابها رقم (١٢٢/٢٧٤٣) وتاريخ ١٧/٥/١٤٣١هـ بإخضاع العقد لربح تقديري بواقع (٢٠%) من قيمة العقد على أساس أنه عقد خدمات فنية، وعلى أثر ذلك، بادرت الشركة إلى تقديم إقراراتها الضريبية للأعوام ٢٠٠٩م و٢٠١٠م و٢٠١١م و٢٠١٢م و٢٠١٣م و٢٠١٤م، إلا أن الشركة فوجئت بخطاب المصلحة رقم (١٤٣٢/١٦/٦٧٨٧) وتاريخ ١٩/١١/١٤٣٢هـ حيث رفعت نسبة الربح التقديري من (٢٠%) إلى (٨٠%) وعدت العقد على أنه عقد إدارة.

وفي ضوء ذلك تم تقديم الاعتراض على هذا الربط، إلى اللجنة الابتدائية كما هو موضح أدناه:

قدمت الشركة اعتراضها على ربط عامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م والذي نظرتة اللجنة الزكوية الضريبية الثالثة وأصدرت قرارها فيه برقم (١٠) بتاريخ ٢٤/٤/١٤٣٤هـ ، كما قدمت الشركة اعتراضها على ربط عام ٢٠١١م والذي نظرتة لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض وأصدرت فيه قرارها رقم (٢٣) بتاريخ ٥/٨/١٤٣٥هـ والذي أيد وجهة نظر المكلف باعتبار الربح المقدر بواقع (٢٠%).

وقد انتهى مضمون قراري اللجنة الابتدائية المشار إليهما أعلاه إلى اعتبار العقد المبرم مع شركة ب عقد خدمات فنية يخضع لربح تقديري بنسبة (٢٠%) وليس عقد إدارة كما تدعي المصلحة.

لذلك وبناءً على ما قدم من أسباب، بالإضافة إلى ما ورد في قرار اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بتكييف العقد على أنه عقد خدمات فنية وليس عقد إدارة كما ذهبت إلى ذلك المصلحة، تطلب الشركة إصدار قرار بتكييف العقد على أنه عقد خدمات فنية وليس عقد إدارة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتبار الخدمات المقدمة بموجب عقده مع شركة ب بأنه عقد خدمات فنية ويخضع للضريبة على أساس أرباح تقديرية بنسبة (٢٠%) وليس عقد إدارة بنسبة أرباح (٨٠%)، في حين تتمسك المصلحة باعتبار هذا العقد على أنه عقد إدارة ويخضع للضريبة بنسبة أرباح (٨٠%).

وبعد الدراسة يتضح أن الأمر يتطلب تحديد وتكييف طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من قبل شركة "أ" بموجب عقدها الموقع مع شركة ب وتحديد ما إذا كان هذا العقد عقد إدارة كما ذكرت المصلحة أم أنه عقد خدمات فنية كما ذكر المكلف، ورجوع اللجنة إلى نصوص العقد الموقع بتاريخ ٢٠٠٨/٨/٢م بين شركة "أ" (المكلف) وشركة ب تبين أنه ينص على "تمهيد - حيث إن شركة ب شركة تعمل في مجال المياه ومياه الصرف في المملكة العربية السعودية، وأنها قامت بالدخول في عقد الإدارة لتوريد المياه وخدمات تجميع مياه الصرف في مدينة مع الشركة ج بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢٠م ، وحيث إن المادة الأولى من العقد عرفت الخدمة الفنية بأنها "تعني تقديم المساعدة الفنية في مجالات أنظمة المياه ومياه الصرف في المملكة العربية السعودية من خلال تعيين فرق خاصة من الخبراء طويلة وقصيرة الأجل ، وفق تعريفها بتفصيل أكبر في الجدول (أ) المرفق بتلك الاتفاقية"، وحيث إن البند (٢/٢) من المادة الثانية ينص على أن "تتحمل شركة ب المسؤولية بشكل مطلق عن تحديد المتطلبات الخاصة بالخبراء وأهداف وطرق تعيينات الخبراء ولا تشترك شركة أ بأي طريقة في توجيه أو إدارة أو مراقبة الخبراء ، كما لا تتحمل أية مسؤولية أو التزام بشأن تنفيذ العمل الذي يقوم بتنفيذه أي خبير على أساس التوجيه أو الإدارة أو المراقبة الصادرة من قبل شركة ب إلى الخبراء".

وبما أن الثابت في تكييف وتحديد طبيعة العقود يكون بما تتضمنه من التزامات وليس بما تحويه من ألفاظ ، وحيث إن مناط التزامات شركة "أ" هو تقديم خدمات وأعمال فنية لشركة ب كتقديم المشورة والاستعانة بخبراء الشركة... الخ ، وليس خدمات إدارة والتي تستلزم توافر عناصر التوجيه ، والرقابة ، والتخطيط ، والتنظيم ، وحيث إن كلمة الإدارة الواردة في هذه الاتفاقية لا تعني في مدلولاتها ومقاصدها أن الخدمات التي تقدمها شركة "أ" هي خدمات إدارة ، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المصلحة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المكلف في طلبه اعتبار الخدمات المقدمة بموجب الاتفاقية الموقعة مع شركة ب هي خدمات فنية وبالتالي احتساب الأرباح التقديرية على الإيرادات التي يحققها المكلف بموجب هذه الاتفاقية بنسبة ٢٠% تطبيقاً للمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (١٠) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المصلحة و تأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المكلف في طلبه اعتبار الخدمات المقدمة بموجب الاتفاقية الموقعة مع شركة ب هي خدمات فنية وبالتالي احتساب الأرباح التقديرية على الإيرادات التي يحققها المكلف بموجب هذه الاتفاقية بنسبة ٢٠%.

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

وبالله التوفيق،،،