

(القرار رقم ١٥٨٩ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقم (١٥٢٧/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٨/٢ هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩ هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٢٢) وتاريخ ١٤٣٧/١/١ هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة، وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١ هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (٢٨) لعام ١٤٣٤ هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام ٢٠٠٤م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٥/٢١ هـ كل من: ... و... و....، كما مثل المكلف كل من: ... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٨) لعام ١٤٣٤ هـ بموجب الخطاب رقم (٢٧٠/٥٠٠) وتاريخ ١٤٣٤/١٠/٢٧ هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٢٦١) وتاريخ ١٤٣٤/١١/٢٥ هـ، كما قدم ضماناً بنكياً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في إخضاع الإيرادات المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تقوم بتنفيذ عقود تركيب وتشغيل وصيانة أجهزة قياس الاهتزازات في المنشآت الصناعية... الخ، وتحقق الشركة دخلاً من الأعمال المنفذة داخل المملكة وبعض الأعمال المنفذة خارج المملكة، واستناداً إلى النظام الضريبي، طالبت الشركة بإعفاء الأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة من الضريبة، ولكن المصلحة رفضت طلب الشركة وفرضت ضريبة على الأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة خارج المملكة خلال عام ٢٠٠٤م، وأيدت لجنة الاعتراض الابتدائية إجراء المصلحة في قرارها رقم (٢٨) لعام ١٤٣٤ هـ.

وأضاف المكلف أن المادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ تنص على "تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي: ١- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد , كما تنص المادة (الثانية عشرة) من النظام على "يعتبر الربح الصافي للشركات الخاضعة للضريبة كافة الواردات العمومية كما جاء تعريفها بعد حسم المبالغ التي يقررها هذا النظام" , كما تنص المادة (الثالثة عشر) من النظام على "تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية، والناتجة أيضا عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة الواردات الناتجة من العملات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة، ويضاف إلى هذا ذلك القسم الذي يعود إلى مصادر محلية من الواردات التي تحصلها الشركة من جراء أعمالها المشتركة في داخل البلاد وخارجها وتشمل المملكة كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت" , وتنص المادة (السادسة عشر) من النظام على أنه "يجب إدراج كافة الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة , وإذا صرح صاحب الضريبة بأنه يقتني سجلات واضحة على أساس سنة مالية خلاف سنة التقويم يمكنه أن يطلب من وزارة المالية بأن تصرح له بإعطاء بياناته بموجب السنة المالية التي يتبعها وفي هذه الحالة يقدم البيان ويدفع الضريبة في اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة المالية التي يتبعها وستكون الاحتياطات ضد تأخير تقديم تلك البيانات والدفع كما ذكر في المادة الخامسة عشر من هذا النظام" , كما ينص المنشور الدوري رقم (١٤) لسنة ١٣٧٦هـ على "تنص المادة (السادسة عشر) من نظام ضريبة الدخل على أنه يجب إدراج كافة الواردات العمومية التي يتسلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - ويبنى على النص المتقدم مبدآن:

الأول: أن كافة الواردات التي يقبضها المكلف خلال السنة يجب أن ت قيد في سجلات حساباته للسنة نفسها، وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص.

الثاني: أن المبالغ المحسومة يجب أن تكون متعلقة بالسنة نفسها التي أدرجت في سجلاتها وبذلك لا يجوز إدراج حسميات خاصة بسنة أخرى غير السنة التي يجرى القيد الحسابي في سجلاتها".

ويتضح مما تقدم أن أيّاً من المواد النظامية المذكورة أعلاه لم تنص على أن الربح المتحقق من العمليات خارج المملكة يجب أن يخضع للضريبة في المملكة، وليس لدى الشركة أي اعتراض على مبدأ التصريح عن إجمالي الدخل وإجمالي المصاريف في الإقرار الضريبي , ولذلك تم التصريح حسب الأصول عن هذه البنود في القوائم المالية المدققة والإقرارات النهائية , بيد أن ما تحتج به الشركة هو أنه لا يوجد أساس نظامي لإخضاع مجمل الدخل الذي تحققه شركة الأموال بصرف النظر عن مكان تنفيذ العمل لأن الدخل المتحقق من خارج المملكة لا يعد دخلاً من مصدر في المملكة.

وقد أكد الخطاب الوزاري رقم (٣٧٦١/٤) بتاريخ ١٤٠٩/٦/١هـ فيما يتعلق بالتصريح عن العمليات في المنطقة المحايدة ومدى خضوعها للضريبة بما نصه " ...أن تستمر مصلحة الزكاة والدخل في جباية فريضة الزكاة وضريبة الدخل على الأنشطة التي تمارسها الشركات والأفراد بالمنطقة المحايدة المغمورة بواقع ٥٠% من قيمة الزكاة والضريبة... " , وتقوم المصلحة دائماً

باحساب ضريبة بواقع ٥٠% على أرباح الشركات المتحققة من عملياتها في المنطقة المحايدة، وهنا ينبغي الملاحظة أن المكاتب الرئيسية لجميع هذه الشركات تقع داخل المملكة التي تتواجد فيها إدارة هذه الشركات، ولكن وبما أن العمل قد تم تنفيذه فعلياً في المنطقة المحايدة، فقد كانت المصلحة دائماً تقبل بإخضاع فقط ما نسبته ٥٠% من الربح المتحقق في المنطقة المحايدة للضريبة في المملكة.

كما أن النظام الضريبي لا يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج المملكة ومناطقها المحايدة على أساس أنه ليس للمملكة حقوق ضريبية في تلك المناطق، ولو أنه كان يهدف إلى فرض الضريبة على العقود المنفذة خارج المملكة لما كانت هناك حاجة لوضع قاعدة خاصة للضريبة في المناطق المحايدة المشتركة مع الكويت والعراق.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة لعام ٢٠٠٤م للضريبة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف يزاول نشاطه بموجب السجل التجاري السعودي رقم وتاريخ ١٤٢٣/٤/١٤هـ ، ولذلك فهو يخضع للأنظمة واللوائح الضريبية السعودية التي تتضمن إضافة الإيرادات المتحققة من النشاط الذي تم خارج المملكة العربية السعودية وفقاً للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على "يفرض هذا النظام ضريبة على مجموع ما يحصل عليه الفرد من غير السعوديين من الدخل الشخصي أو أي دخل تدره عليه استثمارات رؤوس الأموال". كما يفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، كما يفرض ضريبة على الأرباح التي توزع على أفراد غير سعوديين من شركات الأموال المشكلة من سعوديين وغير سعوديين ، ولا يخضع للضريبة السعودي ولا الشركات السعودية التي يكون جميع الشركاء والمساهمين فيها من السعوديين ، وعليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام ٢٠٠٤م للضريبة، في حين ترى المصلحة إخضاع كامل ربح المكلف للضريبة ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن الإيضاح رقم (١) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أن "الشركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة بالسجل التجاري رقم وتاريخ ١٤٢٣/٤/١٤هـ الموافق ٢٤/٧/٢٠٠٢م ولديها فرع في مملكة البحرين ، وتزاول الشركة تنفيذ عقود تركيب وتشغيل وصيانة أجهزة قياس الاهتزازات في المعامل الصناعية ، الشركة مملوكة بالكامل لشركاء أجانب".

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ تبين أن المادة الأولى تنص على "يفرض هذا النظام ضريبة على مجموع ما يحصل عليه الفرد من غير السعوديين من الدخل الشخصي أو أي دخل تدره عليه استثمارات رؤوس الأموال. كما يفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد، وكذلك يفرض ضريبة على الأرباح التي توزع على أفراد غير سعوديين من شركات الأموال المشكلة من سعوديين وغير سعوديين..." كما تبين أن المادة (١٣) من النظام المعنونة (الواردات العمومية) تنص على "تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام: كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صور دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية ، والناتجة أيضاً عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة الواردات الناتجة من العمليات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة ، وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس

أعمالها خارج المملكة وداخلها في آنٍ واحدٍ كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدرٍ كان في المملكة , ويضاف إلى هذا ذلك القسم الذي يعود إلى مصادر محلية من الواردات التي تحصلها الشركة من جراء أعمالها المشتركة في داخل البلاد وخارجها وتشمل المملكة كلما وأينما وردت في هذا النظام من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت" , كما تنص المادة (١٦) من النظام المعنونة (قواعد اعتبار الدخل) على أنه (يجب إدراج كافة الواردات العمومية التي يستلمها دافع الضريبة في سجلات حساباته للسنة نفسها وكذلك الحال للمبالغ المحسومة - ما عدا الاستهلاك والنقص - وعندما يبرهن دافع الضريبة على صحة سجلاته وعلى أنها تعطي فكرة حقيقية عن وارداته العمومية والمبالغ المحسومة يمكنه تقديم البيان على أساس تلك السجلات وإذا ما صادق مراقب حسابات قانوني معترف به دولياً على صحة تلك السجلات في أي سنةٍ من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة...).

ويتضح مما تقدم أن المادة (١٣) من النظام لم تتضمن نصاً تتعلق بالمعالجة الضريبية للربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة, وإنما تضمنت تعريفاً للإيرادات الخاضعة للضريبة , وكذلك الحقوق المشتركة للمملكة في المنطقتين المحايدتين مع كل من العراق والكويت, كما أن المادة (١٦) من النظام أوجبت على المكلفين إدراج كافة الإيرادات والمصروفات خلال العام المالي في سجلاتهم المحاسبية.

ونظراً لأنه لم يتضح من النصوص النظامية السابقة ما يشير إلى عدم خضوع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة , وحيث إن المكلف شركة ذات مسؤولية محدودة مقرها داخل المملكة ومسجلة فيها و خاضعة للضريبة بموجب المادة الأولى من النظام الضريبي , لذا فإن اللجنة ترى أن الربح المتحقق من كافة إيرادات المكلف خاضع للضريبة, وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام ٢٠٠٤م للضريبة.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الموضوع الذي جرى بحثه في البند الأول هو محل خلاف من نواحٍ مختلفة بين المكلف والمصلحة , ونتيجة لذلك لا يجوز فرض غرامة التأخير على أية ضرائب إضافية ناشئة عنها استناداً إلى المادة (١٥) والمنشورين الدوريين رقم (٥) لسنة ١٣٩٣هـ ورقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ الذي ينص على أنه "يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

وبالإضافة إلى ما تقدم صدرت عدة قرارات استئنافية تقضي بعدم فرض غرامة تأخير في حال وجود خلاف بين المكلف والمصلحة , ومنها القرار رقم (٩٦٩) لعام ١٤٣١هـ والقرار رقم (٦٣٩) لعام ١٤٢٧هـ والقرار رقم (٥٢٨) لعام ١٤٢٥هـ.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الخلاف مع المكلف ليس خلافاً حقيقياً, بل هو أمرٌ مستقرٌ جرى العمل به وأيدته قرارات اللجان الابتدائية و الاستئنافية , وبالتالي فإن عدم التزام المكلف بإخضاع كافة إيراداته المتحققة للضريبة عن أنشطته التي زاولها داخل المملكة وخارجها في آنٍ واحدٍ أوجد فروقاً ضريبية مستحقة لم يقم المكلف بسدادها في المواعيد النظامية بالمخالفة للمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل, وبالتالي تخضع هذه الفروقات الضريبية لغرامة التأخير حسب المادة (١٥) من النظام الضريبي والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ ورقم (٥) لعام ١٣٩٣م.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة لعام ٢٠٠٤م, في حين تتمسك المصلحة بخضوع فرق الضريبة لغرامة التأخير.

وترى اللجنة أن إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة للضريبة يعد من المواضيع التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة وبين المكلف لا يتوجب معها فرض غرامة تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عنها, وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة لعام ٢٠٠٤م.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (٢٨) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١ - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الربح المتحقق من الأعمال المنفذة خارج المملكة عام ٢٠٠٤م للضريبة , وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢ - تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة لعام ٢٠٠٤م , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية .

وبالله التوفيق,,,