

(القرار رقم ١٦٦٣ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (١٥٠٤/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ٢٧/٣/١٤٣٨هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٢٦) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ٣٠/٤/١٤٣٧هـ كل من: 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 الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٦) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٨٥) وتاريخ ٢٤/٧/١٤٣٤هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٢١٨) وتاريخ ٢/٩/١٤٣٤هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً بالمستحق بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقدمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: أرباح عقود برنامج.....

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة على الأرباح الخاصة بمشروع، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركاء في الشركة كل من:

- (ب) بنسبة ٩٠%.

- (ج) بنسبة ١٠%.

علماً بأن (ب) و(ج) مملوكتين بواقع ١٠٠% ل(د)، وطبقاً لمذكرة التفاهم الموقعة بتاريخ ١٧/٢/١٩٨٦م بين حكومة المملكة العربية السعودية والحكومة البريطانية، يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ الأعمال بموجب برنامج، كما أن مذكرة التفاهم نصت أيضاً على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع (د) كمقاول رئيس لإكمال الأعمال بموجب برنامج، وقد عرفت مذكرة التفاهم (د) (سابقاً شركة (ن)) بأنها المقاول الرئيس

، كما تنص مذكرة التفاهم على الإعفاء الضريبي للمقاول الرئيس ((د)) والشركات التابعة ومقاولي الباطن الأجانب الذين يقومون بتنفيذ العقود بموجب برنامج

وتمثل مذكرة التفاهم اتفاقية دولية بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، تم بموجبها فرض بعض الالتزامات على الأطراف المتعاقدة، ولا يمكن تحديد محتوى مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه والحقوق والواجبات بموجبها من قبل طرف واحد من الأطراف، وإنما من خلال آلية مقبولة ومعتمدة من قبل الطرفين (حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة)، وبالتالي فإن عدم التزام أي طرف بما هو وارد في هذه الاتفاقية سيجعله مسائلاً 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 عند إجراء الربط الضريبي على الشركة.

وقد تم تأكيد الإعفاء الضريبي بكتاب وزير رقم (٣/٥٩٥/١٢/٣/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ الذي ورد فيه ما نصه "...علماً بأن الأسعار التي اتفقنا عليها في خطابات العرض والقبول لا تشمل اعتماد مقابل ضريبة الدخل، وبالتالي وطبقاً للرغبة المتبادلة في تخفيض تكلفة البرنامج على أقصى حد ممكن، يسرني أن أؤكد بأن (د)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة عن الأرباح المتحققة من البرنامج".

وأضاف المكلف أنه لكي تتمكن (د) من الوفاء بالتزاماتها طبقاً لبرنامج مثل توفير الخبرة اللازمة في المملكة وإيجاد الفرص الوظيفية للمواطنين، يتعين عليها إنشاء بعض الشركات التابعة في المملكة، وقد قامت المجموعة بإنشاء بعض الشركات التابعة المملوكة بالكامل والتي تشمل (أ) التي أسست لغرض امتلاك الأرض والمباني وإنشاء مكاتب وتوفير السكن لموظفي (د) الذين يقومون بتنفيذ العقود بموجب برنامج ، وبالتالي فإن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي.

ووفقاً للإعفاء الضريبي الممنوح، قامت الشركة باحتساب الإيرادات والأرباح المتحققة من الأعمال المنفذة على برنامج والمعفاة من الضريبة بصورة منفصلة، وتم استبعاد هذه الأرباح من إجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة، كما قامت الشركة باحتساب الإيرادات الخاضعة وغير الخاضعة للضريبة على أساس دخل الإيجار المتوقع من العملاء الذين يقومون بتنفيذ العقود بموجب برنامج

ولم تعامل الهيئة واللجنة الابتدائية الأرباح المتحققة للشركة من مشروع كأرباح معفاة من الضريبة، حيث تجاهلتا الإعفاء الممنوح بموجب مذكرة التفاهم والذي تم تأكيده بموجب الخطاب رقم (٣/٥٩٥/١٢/٣/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ، وذكرت اللجنة الابتدائية في قرارها أن الإعفاء الضريبي لا يشمل الشركة، وبالتالي تخضع الأرباح المتحققة من برنامج للضريبة استناداً إلى الأمر السامي رقم (٧٥١٨/س) بتاريخ ١٤٠٦/٦/٧هـ والأمر السامي رقم (٢٤٤٤/م ب) بتاريخ ١٤٣١/٣/١٣هـ.

إن اللجنة الابتدائية والهيئة عند إشارتهما إلى الأمر السامي رقم (٧٥١٨/س) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٧هـ قد استندتا بصورة خاطئة على الأمر السامي رقم (٢١٥١) وتاريخ ١٤٠٢/٩/١٢هـ والأمر السامي رقم (٢٤٤٤/م ب) وتاريخ ١٤٣١/٣/١٣هـ لتحديد نطاق الإعفاء الضريبي، وتجاهلتا مذكرة التفاهم (وهي اتفاقية دولية بين حكومتين)، كما أن الأمر السامي رقم (٢٤٤٤/م ب) يمثل تشريعاً محلياً داخلياً، وبالتالي لا يمكن أن يلغي اتفاقية دولية مثل مذكرة التفاهم والتي أبرمت بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة، وتنص المادة رقم (٣٥) من النظام الضريبي على أنه في حالة تعارض أحكام الاتفاقية الدولية التي تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام النظام الضريبي، فإن أحكام الاتفاقية الدولية هي التي تسود في هذه الحالة، وعليه فإن الأنظمة السعودية وتشريعاتها - بما في ذلك الأوامر السامية - لا يمكن تطبيقها بأثر رجعي، ولذا فإن استناد الهيئة على أحكام الأمر السامي رقم (٢٤٤٤/م ب) والذي أصبح واجب التطبيق في ١٤٣١/٣/١٣هـ الموافق (٢٠١٠/٢/٢٧م) لتعديل الإعفاء الضريبي الممنوح سابقاً بموجب مذكرة التفاهم يعد أمراً لاغياً وباطلاً.

لكل ما تقدم يطلب المكلف إعفاء أرباح عقود برنامج للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م من الضريبة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها أخضعت أرباح عقود برنامج للضريبة للأسباب الآتية:

- ١- اعتمد المكلف في إعفائه للأرباح الناتجة من عقود برنامج على خطاب النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء وزير رقم (٣/٥٩٥/١٢/٣/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٨هـ الموجه إلى بوزارة بالحكومة البريطانية، وهذا المستند لا يعطي المكلف الحق للشركة في هذا الإعفاء الضريبي وذلك لكون فرض الضريبة تم بموجب أوامر سامية، وبالتالي فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة ومن نفس المستوى الإداري ويجب أن يكون بأمر سامي أيضاً.
- ٢- أن الأمر السامي رقم (٧٥١٨/س) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٧هـ المتعلق بالتعامل مع الحكومة البريطانية أوضح بأن تتم معاملة الحكومة البريطانية معاملة الحكومة الأمريكية طبقاً لما أوضحه الأمر السامي رقم (٢١٥١) وتاريخ ١٤٠٢/٩/١٢هـ الذي أُعفيت بموجبه الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن حيث تبين أن الفقرة (٣) منه تنص على (إعفاء الحكومة الأمريكية

ومقاوليها من الباطن من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة العربية السعودية) ويتضح من ذلك أن الإعفاء من الضريبة مقصور على الحكومة سواءً الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط , وحيث إن المكلف مقاول متعاقد مع الشركة البريطانية (ن) والأخيرة هي المقاول من الباطن المتعاقد مع الحكومة البريطانية (المقاول الرئيس) لتنفيذ متطلبات حكومة المملكة العربية السعودية المتعلقة بمشروع لذا فلا ينطبق عليها شروط الإعفاء.

٣- أن الغرض من إنشاء الشركة هو ما نصت عليه المادة رقم (٣) من عقد التأسيس وترخيص الاستثمار الخدمي الصادر من الهيئة العامة للاستثمار رقم وتاريخ ١٤٢٥/١/٢٤ هـ وكذلك السجل التجاري رقم وتاريخ ١٤٢٥/٢/٦ هـ ونصه "شراء مباني أو أراضي لإقامة مباني عليها واستثمارها بالبيع أو التأجير فيما عدا مكة المكرمة والمدينة المنورة شريطة الحصول على موافقة مسبقة من الهيئة العامة للاستثمار على كل عقار يراد تملكه واستثماره" , ويلاحظ أن الغرض عام وليس خاص بأي مشروع سواء بمشروع أو غيره, ويؤكد ذلك كشف رقم (١) المرفق مع الإقرارات الضريبية حيث أن الشركة أقرت هذه العقارات إلى أطراف أخرى ليس لها علاقة ببرنامج , وحتى إن كانت علاقة التأجير المبرمة مع الشركة البريطانية (ن) ومقاوليها من الباطن تدخل ضمن الخدمات المساندة, فإن العلاقة تعتبر علاقة مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن للمقاول الرئيس, ولذا فإن إيراداتها لا يشملها الإعفاء من الضريبة بموجب الأمر السامي رقم (س/٧٥١٨) وتاريخ ١٤٠٦/٦/٧ هـ مما يتعين معه خضوع كافة إيراداتها عن أعمالها في المملكة للضريبة, وعليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي, وعلى الاستئناف المقدم, وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات, تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إعفاء أرباح عقود برنامج للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م من الضريبة, في حين ترى الهيئة خضوع كامل أرباح المكلف للضريبة, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

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

أما استناد المكلف إلى خطاب وزارة رقم (٣-٥٩٢/١٢/٣/٤) وتاريخ ١٤٠٦/٨/٨ هـ , فترى اللجنة أن فرض الضريبة تم بموجب نظام صادر بمرسوم ملكي , وبالتالي فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو بأمر سام , وتأسيساً على ما تقدم , ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة , وأن الإعفاء منها هو استثناء , والاستثناء لا يجوز التوسع فيه , ونظراً لأن الموافقة السامية والأمر السامي المشار إليهما آنفاً نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو للحكومة ومقاوليها من الباطن , وبما أن المكلف لم يكن متعاقدًا مباشرة مع الحكومة البريطانية , بل هو مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن ((د)) للمقاول الرئيس, لذا ترى اللجنة أن أرباح المكلف من برنامج لا يشملها الإعفاء من الضريبة , مما يتعين معه خضوع كافة أرباح المكلف للضريبة, ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم (م/٢٤٤٤) وتاريخ ١٤٣١/٣/١٣ هـ الصادر بالموافقة على تحديد مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات الذي نص على:

أولاً: في شأن تحديد مفهوم المقاولين:

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

المشروع محل العقد.

٢- مقاول الباطن: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع المقاول الرئيس بموجب عقد آخر

ينشأ في ظل العقد المبرم بين المقاول الرئيس والجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه.

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

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

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

ثالثًا: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولًا رئيسًا:

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

لكل ما تقدم ، ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م من الضريبة.

البند الثاني: فرق استهلاك محمل بالزيادة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) برفض اعتراض الشركة على استبعاد فرق الاستهلاك المتعلق بالعقود المعفاة بمشروع، للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه على قناعة بأن عقود برنامج تتمتع بالإعفاء الضريبي كما هو مبين في البند الأول، وعليه: فإن الهيئة لا يحق لها احتساب أي استهلاك زائد على العقود المعفاة من الضريبة.

وطبقًا للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية، يتوجب حسم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة، وبالتالي يجب على الهيئة عدم استبعاد المصاريف التي لم يتم المطالبة بها ضمن المصاريف جائزة الحسم.

عليه يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بفرق استهلاك محمل بالزيادة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن فرق الاستهلاك يمثل قيمة الزيادة في الاستهلاك الخاصة بعقود برنامج ، وحيث إن المكلف لا ينطبق عليه شروط الإعفاء الضريبي طبقًا لما سبق إيضاحه بالبند الأول ، عليه تمت إضافة هذه الفروق للوعاء الضريبي ، علمًا بأن المكلف لا يعترض على قيمة البند ولكن يعترض على الخضوع للضريبة.

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 تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م بفرق استهلاك محمل بالزيادة، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا الفرق، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن الخلاف بين الطرفين ينحصر في الاستهلاك المحمل بالزيادة عن عقود برنامج ، ونظرًا لأن اللجنة وصلت في

البند الأول من هذا القرار إلى عدم إعفاء أرباح عقود برنامج من الضريبة ، لذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه ، عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م بفرق استهلاك محمل

بالزيادة.

البند الثالث: مصروف الفوائد لعام ٢٠٠٨م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) برفض اعتراض الشركة على استبعاد إجمالي مصاريف الفوائد، للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه طبقا للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية، يتوجب حسم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة، وبالتالي يجب على الهيئة عدم استبعاد مصاريف الفوائد التي لم يتم المطالبة بها ضمن المصاريف جائزة الحسم.

وحيث إن الشركة على قناعة بأنها تتمتع بالإعفاء الضريبي كما هو مبين في البند الأول، فإنه يجب عدم استبعاد مصاريف الفوائد المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة حيث أنه ليس لها تأثير على الضريبة.

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية لم تذكر شيئاً بشأن ما ذكرته الهيئة أنها استبعدت قيمة مصاريف فوائد القرض لكونها مدفوعة للمركز الرئيس بالمملكة المتحدة وذلك طبقاً للفقرة (١٠) من المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي والتي اعتبرت أن عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى مدفوعة للمركز الرئيس بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة تعد من المصاريف التي لا يجوز حسمها.

وفي هذا الخصوص نود التأكيد علي أن الفقرة (١٠) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لا تنطبق علي الشركة، وذلك لأنها ليست فرعاً لشركة أجنبية، وإنما شركة ذات مسؤولية محدودة مسجلة في المملكة.

ومع عدم الإذلال بحقيقة أن الشركة يشملها الإعفاء الضريبي، لذا يجب حسم مصاريف الفوائد مقابل الإيرادات الخاضعة للضريبة وذلك لأنها تقع ضمن المصاريف الجائزة الحسم اللازمة للنشاط والمبينة في الفقرة رقم (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي والتي لم تعترض عليها الهيئة أو لجنة الاعتراض الابتدائية.

وبناءً عليه، يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٨م ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها لم تعتمد مصاريف فوائد القروض لكونها مدفوعة للمركز الرئيس بالمملكة المتحدة، وذلك طبقاً للفقرة (١٠) من المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي التي اعتبرت أن عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى مدفوعة للمراكز الرئيسية بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة من المصاريف التي لا يجوز حسمها، وعليه تتمسك الهيئة 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 تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٨م ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة، في حين ترى الهيئة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٧) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (٣) من نظام ضريبة الدخل تنص على "تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين:

١- أن تكون منشأة وفقاً لنظام الشركات.

٢- أن تقع إدارتها الرئيسة في المملكة."

كما تبين أن المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

١- المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسة بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة والمملوكة لها بالكامل مقابل ما يلي:

أ- إتاوة أو ريع أو عمولة.

ب- عوائد القروض أو أي رسوم مالية أخرى.

ج- مصاريف إدارية وعمومية غير مباشرة..."

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف وعلى سجله التجاري رقم وتاريخ ١٤٢٥/٢/٦هـ تبين أنه شركة ذات مسؤولية محدودة منشأة وفقا لنظام الشركات وليس فرعًا لشركة أجنبية , مما ترى معه اللجنة أن الفقرة (١٠) من المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على حالة المكلف, وبالتالي يعد هذا البند من المصاريف جائزة الحسم , وعليه تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٨م ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة.

البند الرابع: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة الاستقطاع للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يتمتع بالإعفاء الضريبي طبقا لمذكرة التفاهم فيما يتعلق بالعقود المنفذة طبقًا لبرنامج , وكما هو مبين في البند الأول يتعين على (ج) تنفيذ الأعمال في المملكة بموجب برنامج , وللتأكد من إنشاء السكن والمرافق المستخدمة من قبل الموظفين التابعين (د) طبقا معايير السلامة المطلوبة, قامت (ج) بتقديم خدمات التصميم المتعلقة ببرنامج , وعليه فإنه ينطبق عليها الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة من أعمال التصميم , ومن ثم إعفاء المدفوعات من قبل الشركة إلى الجهة غير المقيمة من ضريبة الاستقطاع.

ومع عدم الإخلال بما ورد أعلاه , فإننا نستأنف على فرض الهيئة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على خدمات التصميم (خدمات فنية واستشارية) المقدمة من قبل شركة منتسبة غير مقيمة , ويلاحظ أن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل حددت نسب ضريبة الاستقطاع للدفعات المحددة التي تتم للجهات غير المقيمة دون التمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة , كما توضح المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية نسب ضريبة الاستقطاع للدفعات إلى الجهات غير المقيمة, ونصت نفس المادة على نسبة ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على الخدمات الفنية والاستشارية دون التمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة , وإذا ما أخذنا أتعاب الإدارة كمثل, يلاحظ أنه في حالة دفع أتعاب مقابل خدمات إدارة إلى الجهات المرتبطة غير المقيمة, تطبق الهيئة نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٢٠% , كما أنه في حالة الدفعات التالية (عوائد القروض , التأمين , الإيجار , الشحن) للجهات غير المقيمة , تطبق الهيئة نسبة ضريبة الاستقطاع ٥%.

وقد تم تأكيد مبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المدفوعات استنادا على طبيعة المدفوعات إلى الجهة غير المقيمة بمعزل عن وضعها كشركة مرتبطة أو خلافة , وذلك من قبل الهيئة ردا على العديد من الاستفسارات التي قدمها المكلفين , وقد أيدت اللجنة الاستئنافية بموجب قرارها رقم (١١٢٩) لعام ١٤٣٣هـ الأسس أعلاه وطبقت ضريبة استقطاع بواقع ٥% على الخدمات الفنية والاستشارية المؤداة من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة وليس بواقع ١٥%.

وأضاف المكلف أن الهيئة فرضت ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة من أرباح برنامج المعفاة من الضريبة طبقا لمذكرة التفاهم حسبما تم إيضاحه, ولم تبد الهيئة أي أسباب لفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة من الأرباح المعفاة , ورفضت اللجنة الابتدائية اعتراض الشركة فيما يتعلق بفرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة من الأرباح المعفاة إستنادًا إلى المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام.

على ضوء ما ورد أعلاه يطلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية و كذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع, كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة ٥%.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام بتوقيع إتفاقية مع شركة (ج) لجهة مرتبطة (لعمل خدمات تصميم, وعليه قامت الهيئة طبقا للمادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية بإخضاع المدفوعات لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%.

أما بالنسبة للأرباح الموزعة , فإن المكلف لم يستقطع منها ضريبة بحجة أنه تم تقسيم الأرباح الموزعة إلى أرباح موزعة خاضعة لضريبة الاستقطاع وأرباح موزعة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع على أساس تصنيف الإيرادات إلى خاضع ومعفي , وحيث إن المكلف لا ينطبق عليه شروط الإعفاء الضريبي طبقا لما سبق إيضاحه بالبند الأول , فقد قامت الهيئة بإخضاع هذه الأرباح الموزعة لضريبة

الاستقطاع بنسبة ٥% , ويؤيد ذلك ما ورد بإجابة السؤال رقم (٢١) من الأسئلة الأكثر شيوعًا , حيث ورد فيه أنه يوجد فرق بين المشروع المعفى وبين الشركاء فيه , حيث إن الإعفاء الضريبي الممنوح للمكلف (إن كان معفى) لا يمتد إلى الأرباح الموزعة على الشركاء , وأن هذه التوزيعات تخضع لضريبة الاستقطاع طبقًا للمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية.

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 المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية و كذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع, كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة ٥% , في حين ترى الهيئة إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع , كما ترى إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والإطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين , الأول منهما يتعلق بخضوع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية و كذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع , والثاني يتعلق بنسبة الضريبة التي يتم احتسابها على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية , هل هي ٥% أو ١٥% ؟
وفيما يتعلق بخضوع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية وكذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع , فإنه بإطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام, وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم, ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة...", كما تبين أن الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "١- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية:...دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة , أرباح موزعة", كما تنص المادة (٥) من النظام على "يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

٦- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.

٧- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها".

وعليه ترى اللجنة تطبيقًا لهذه النصوص أن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة خاضع لضريبة الاستقطاع, ولذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية و كذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع.

أما ما يتعلق بالشق الثاني من استئناف المكلف وهو نسبة الضريبة التي يتم احتسابها على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية , هل هي ٥% أو ١٥% , فإنه بإطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً: ط - تعدل الخانتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نهما على النحو الآتي:

10%	أتاوة أو ريع , دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
0%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة , إيجار , تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري , أرباح موزعة , عوائد قروض , قسط تأمين أو إعادة تأمين.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه , ويطبق من تاريخه , بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذا النص خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 10% , وبالتالي ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 0% على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية.

البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/0) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة تأخير للحيثيات الواردة في القرار. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والشركة وليس نتيجة لتعمد الشركة عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قامت الشركة بالوفاء بالتزاماتها الضريبية وفقا لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وكما هو معلوم فإنه لم يكن بإمكان الشركة في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، التنبؤ بأنه سيصبح واجبا عليها سداد الضريبة طبقا لربط الهيئة الذي أجرته بعد مضي ثلاثة أعوام من تاريخ تقديم الإقرار , وبالتالي لا يوجد أي مبرر لقيام الهيئة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته على أساس طريقة مختلفة تماما عن الطريقة التي قدمت على أساسها الشركة الإقرارات. وتنص المادة (1/168) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في الحالات التالية:

- أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.
- ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة.
- ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة في نهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيمها من تاريخ استحقاقها الوارد في المادة الحادي والسبعين من النظام. هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (168) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

ويلاحظ أن أيًا من الحالات الواردة في المادة (1/168) لا ينطبق على حالة الشركة. على ضوء ما ذكر أعلاه، يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الالتزام الضريبي الإضافي. في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض غرامة التأخير تطبيقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (168) من اللائحة التنفيذية للنظام , حيث كان ينبغي على الشركة إخضاع تلك المبالغ والبنود التي أعفتها لضريبة الدخل وكذلك ضريبة الاستقطاع بإقراراتها , حيث أن هذه المعالجة لهذه البنود مستقرة بالمواد النظامية، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها المتفق والتعليمات النظامية.

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 ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع ، في حين ترى الهيئة فرض غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ويطلع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير ، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفوعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وحيث إن المكلف من الأشخاص الخاضعين للضريبة طبقاً للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، لذا فإن اللجنة ترى وجوب غرامة التأخير على فرق الضريبة بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد ، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على الضريبة الناتجة عن أرباح عقود برنامج وكذلك تعديل نتيجة الحسابات بفرق استهلاك محمل بالزيادة.

أما فيما يخص بند الفوائد المدفوعة خارج المملكة ، وحيث إن اللجنة أبدت استئناف المكلف بشأن هذا البند فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع، فإن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، وحيث انتهت هذه اللجنة في البند الرابع من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لغير مقيم ، لذا فإن اللجنة ترى احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة اعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد ، على أن يكون احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% من المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية ، أما النسبة المتبقية والبالغة ١٠% فتحتسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها ، نظراً لأن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة حتى صدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ والذي حددها بواقع ١٥%.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٢٦) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح عقود برنامج للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م من الضريبة , وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م بفرق استهلاك محمل بالزيادة , وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٨م ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية و كذلك الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع , وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية , وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٥/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة أرباح عقود برنامج وتعديل الحسابات بفرق استهلاك محمل بالزيادة , وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل الحسابات ببند الفوائد المدفوعة خارج المملكة لسقوط أصلها , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لغير مقيم , على أن يكون احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% من المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية وذلك من تاريخ استحقاق الضريبة , أما النسبة المتبقية وهي ١٠% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها.

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

إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،