

**(القرار رقم ١٧٧٠ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)
في الاستئناف رقم (١٥١٢/ض) لعام ١٤٣٤هـ**

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/١١/١هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٣٦) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٥/١هـ كل من:.....، كما مثل المكلف:..... 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 الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٣٦) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٣٦٢) وتاريخ ١٤٣٤/٩/١٦هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (٢٣٦) وتاريخ ١٤٣٤/١٠/١٥هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم:..... وتاريخ ١٤٣٤/١٠/١٥هـ بمبلغ (١٦,٦٧٨,٨٢١) ريالاً، 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: غرامات (ج).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد الهيئة في عدم قبول حسم الغرامات المفروضة على المكلف من قبل (ج) لعام ٢٠٠٩م وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وذكر أنه قدم المستندات المؤيدة إلى الهيئة و إلى لجنة الاعتراض الابتدائية وهي:

- الصفحة ذات الصلة من الجدول (ج) من العقد رقم (١٨٩١٨/٦٦٠٠٠) التي تثبت الغرامة التعاقدية المذكورة أعلاه.
- نسخة من خطاب (ج) الذي يؤكد أنه تم قبولرقم بتاريخ ٩ /٧/ ٢٠٠٨م الساعة الخامسة مساءً.
- خطاب (ج) الذي يؤكد تحميل المبلغ (١٧,٠٦٤,٨٤٤) ريالاً (٤,٥٥٠,٦٢٥) دولار كغرامة تعاقدية وفقاً للفقرة (٤) من الجدول (ج) من العقد رقم (١٨٩١٨/٦٦٠٠٠) بشأن استئجاررقم (٦٥٧) والتي انخفض مقدارها بعد المفاوضات مع (ج) ليكون (١٥,٩٦٧,٩٦٩) ريالاً (٤,٢٥٨,١٢٥) دولار.
- نسخة من الفواتير المعدلة الصادرة من شركة (أ) خلال ٢٠٠٩م لقيده التخفيض في الإيراد بمبلغ الغرامة التعاقدية المتفق عليه بواقع (١٥,٩٦٧,٩٦٩) ريالاً.
- شهادة مراجعي الحسابات التي تؤكد أن الغرامة التعاقدية قد فرضت وفقاً للفقرة (٤) من الجدول (ج) من العقد رقم (١٨٩١٨/٦٦٠٠٠).

ومن ذلك يتضح أن الشركة قدمت المستندات المؤيدة اللازمة والكافية لإثبات الغرامة التعاقدية المفروضة من قبل (ج) ، وأن ما ذكرته اللجنة الابتدائية بأن الشركة لم تقدم المستندات الثبوتية اللازمة موقف غير مبرر ولا أساس له.

وذكر المكلف أن الشركة طالبت باعتماد مبلغ (١٧,٣٩١,٧٩٥) ريالاً مقابل الغرامة التعاقدية المفروضة من قبل (ج) في عام ٢٠٠٨م والتي تم تخفيضها بعد موافقة (ج) في عام ٢٠٠٩م إلى مبلغ (١٥,٩٦٧,٩٦٩) ريالاً وقد سجلت الشركة صافي رصيد دائن بمبلغ (١,٤٢٣,٨٢٦) ريالاً في حسابات عام ٢٠٠٩م على النحو التالي:

عكس قيد الغرامة الأصلية (١٧,٣٩١,٧٩٥)

قيد الغرامة المعدلة (١٥,٩٦٧,٩٦٩)

صافي الرصيد الدائن في حسابات عام ٢٠٠٩م (١,٤٢٣,٨٢٦)

وقد رفضت الهيئة اعتماد الغرامات التعاقدية البالغة (١٧,٣٩١,٧٩٥) ريالاً و(١٥,٩٦٧,٩٦٩) ريالاً في ربوط العامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م على التوالي, وقد اعتمدت الهيئة عكس قيد الغرامة التعاقدية البالغة (١٧,٣٩١,٧٩٥) ريالاً في ربط عام ٢٠٠٩م بيد أنه نتيجة للمعالجات التي تبنتها الهيئة في ربوط العامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م لم تعتمد الهيئة المبلغ (١٥,٩٦٧,٩٦٩) ريالاً كتكلفة فعلية يحق حسمها لعام ٢٠٠٨م أو ٢٠٠٩م.

وأضاف المكلف أنه أثناء الفحص الميداني للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م طلبت الهيئة تفاصيل إيرادات العقد رقم (١٨٩١٨/٦٦٠٠٠)رقم وراجعت بعض القيود المدنية والدائنة, وأثناء مراجعة إيرادات عام ٢٠٠٨م طلبت الهيئة المستندات والتوضيحات المؤيدة للقيود المدنية التالية البالغة (١٧,٣٩١,٧٩٥) ريالاً (٩,٨٩١,٧٩٥) ريالاً + (٧,٥٠٠,٠٠٠) ريال "وقد تم التوضيح للهيئة على وجه التحديد بأن القيود أعلاه تمثل غرامة تأخير فرضتها (ج) على شركة (أ) بسبب التأخر في بدء تشغيلرقم بموجب العقد رقم (١٨٩١٨/٦٦٠٠٠) وأنه وفقاً للفقرة (٤) الجدول "ج" من العقد رقم (١٨٩١٨/٦٦٠٠٠) فإنه كان من المقرر أن يبدأ تشغيلرقم بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢م ولكن تشغيلها بدأ فعلياً في ٢٠٠٨/٧/٢م, بناءً على ما تقدم ووفقاً لأحكام ذلك العقد فرضت (ج) غرامة بواقع (١٧,٣٩١,٧٩٥) ريالاً على مدة التأخير, وأورد المكلف فيما يلي: الجزء ذا الصلة من الجدول "ج" من العقد: ٤- الدفع وتخفيض المدة مقابل التأخير يبدأ المقاول أعماله بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢م وفي حالة أي تأخر في بدء الأعمال بعد ٢٠٠٨/٥/٢م يكون ل(ج) الحق في تخفيض الأسعار المستحقة بموجب الفقرات (٣-٣ و٣-٤ و٣-٥) من الجدول (ج) بواقع ٥٠% من عدد الأيام بين ٢٠٠٨/٥/٢م وتاريخ البدء الفعلي للأعمال".

وذكر أن اللجنة ستلاحظ بأن العقد ينص على فرض غرامة تأخير بواقع ٥٠% من السعر اليومي في حالة التأخر في بدء الأعمال, وذكر أن الشركة سجلت هذه الغرامة في دفاترها بحسبها من حساب الإيرادات في عام ٢٠٠٨م, وأن الشركة تفاوضت مع (ج) على الغرامة ووافقت (ج) في عام ٢٠٠٩م على تخفيض الغرامة إلى (١٥,٩٦٧,٩٦٩) ريالاً (٤,٢٥٨,١٢٥) دولار أمريكي, وبعد تخفيض مبلغ الغرامة قامت الشركة بعكس قيد الغرامة البالغة (١٧,٣٩١,٧٩٥) ريالاً (٤,٦٣٧,٨١٢) دولار أمريكي في عام ٢٠٠٩م وأصدرت فواتير معدلة تم فيها تخفيض الإيراد بموجب تلك الفواتير بمبلغ الغرامة المعدل بواقع (١٥,٩٦٧,٩٦٩) ريالاً (٤,٢٥٨,١٢٥) دولار أمريكي وقدم المكلف نسخة من الفواتير المعدلة.

وأضاف المكلف بأن المادة (١٣/و) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦/١٠) من اللائحة التنفيذية تعد الغرامة التعاقدية مصروفًا جائز الحسم, والشركة سبق لها أن قدمت خطابين من (ج) يؤكدان (أ) مبلغ الغرامة التعاقدية, (ب) أنه تم قبولرقم بتاريخ ٢٠٠٨/٧/٢م الساعة الخامسة مساءً, وبناءً عليه فرضت الغرامة بموجب الفقرة (٤) من الجدول (ج) من العقد رقم (١٨٩١٨/٦٦٠٠٠).

واستناداً إلى التوضيحات أعلاه تطالب الشركة باعتماد حسم غرامة التأخير المذكورة أعلاه.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٤٣٨/٥/١هـ تضمنت الافادة بأن الشركة قامت باحتساب الغرامة المفروضة عليها من قبل شركة (ج) كما تدعي, نظرًا لتأخرها في تشغيلرقم وتخفيض الإيرادات بها, ولم تقبل الهيئة هذا التخفيض في الإيرادات لعدم تقديم المستندات المؤيدة لتنفيذ الغرامة من مالك المشروع (ج) أثناء

الفحص الميداني، وكذلك لم تقدمها للجنة الابتدائية، وبالتالي لم تعتمد الهيئة طبقاً للفقرة (٦) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الذي اشترط لحسم هذه الغرامات أن تكون موثقة من الجهة المتعاقد معها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الغرامات التي فرضتها (ج) عليه نتيجة التأخير في بدء التشغيل ل..... بحسبها من الإيرادات، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الغرامات من الإيرادات، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وبعد الدراسة و اطلاع اللجنة على البيانات والإيضاحات والمستندات المقدمة بما في ذلك العقد الموقع مع (ج) وتحديدًا الفقرة (٤) من الجدول (ج) من العقد المتعلقة بالغرامات التعاقدية، وخطاب (ج) الذي يفيد بأن تسليم كان متأخرًا عن الموعد المحدد بموجب العقد، والفواتير المعدلة بالتخفيض في الإيرادات بمبلغ الغرامات، وصلت اللجنة الى قناعة بكفاية تلك المستندات لإثبات التخفيض في الإيرادات بهذه الغرامات، وبناءً عليه وتطبيقاً لما جاء في الفقرة (٦) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على "لا يجوز حسم المصاريف الآتية: -٦) الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو الواجبة السداد لأي جهة في المملكة، مثل الغرامات المرورية، ومخالفات الإضرار بالمرافق العامة، أما الغرامات المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، فيجوز حسمها بشرط أن تكون موثقة من الجهة المتعاقد معها (المكلف) وأن يتم التصريح عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استردادها فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته بالغرامة التي احتسبتها (ج) على المكلف لمخالفته شروط العقد الموقع بينهما.

البند الثاني: مكافآت السلامة للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد الهيئة في عدم قبول مكافآت السلامة ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئيًا عدم الموافقة على قرار اللجنة الابتدائية، وذكر أن الشركة تقوم بتشغيل وأن موظفيها معروضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل، كما أن صاحب المشروع (ج) يشترط الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنباً لأي حوادث ومن أجل تحقيق مستويات السلامة التي تشترطها (ج) وإشاعة الوعي بالسلامة بين الموظفين لتقليل الحوادث فإنه من الضروري منح بعض المكافآت النقدية التشجيعية وبناءً على ذلك كان يتعين على الشركة إعداد سياسة لمكافآت السلامة، وبموجب سياسة مكافآت السلامة تقدم الشركة لموظفيها دفعات نقدية نصف سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على أو في القسم خلال الشهور الستة الماضية، وتعتمد الدفعة على وظيفة ومسؤولية الموظفين، وبالإضافة إلى ذلك يتم منح الموظفين أيضاً مكافأة سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على أو في القسم خلال فترة الاثني عشر شهراً الماضية.

وذكر أن الهيئة أدرت فحسًا ميدانيًا للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م إلا أن فريق الفحص الميداني لم يدرس أثناء فحصه مكافآت السلامة ولم يطلب أي معلومات بشأنها للسنوات المذكورة أعلاه، وقدم المكلف تعزيز لما ذكر نسخة من محضر الفحص الميداني، وذكر أن الشركة عند رفض الهيئة اعتماد مكافآت السلامة المذكورة أعلاه في الربط النهائي للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م قدمت المعلومات والمستندات المؤيدة التالية إلى الهيئة وإلى لجنة الاعتراض الابتدائية تأييدًا لمصاريف مكافآت السلامة بموجب الخطابات رقم (٢٠٣٤-٢٠١٢ج) و(٢٢٢٧-١٣ب) و(٢٤٧٣-١٣ب) و(٢٦٩٣-١٣ب)، كما قدمت نسخة من سياسة مكافآت السلامة التي سبق تقديمها بموجب الخطاب رقم (٢٤٠٣-٠٩) مع ترجمتها المعتمدة للسنوات من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م، وقدمت تحليل لمكافآت السلامة المدفوعة للموظفين عن السنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م، وكذلك نسخة من لائحة تنظيم العمل المعتمدة حسب الأصول من وزير العمل بتاريخ ٢٤/٦/١٤٣٤هـ.

وذكر المكلف أن المادة (٨٩) من الفصل الرابع عشر "المكافآت" في لائحة تنظيم العمل تتضمن النص على مكافآت السلامة, وقدم فيما يلي نص تلك المادة: "الفصل الرابع عشر المكافآت مادة (٨٩): تمنح المكافآت للعمال الذين يثبتون نشاطًا وإخلاصًا وكفاءة بشكل يؤدي إلى زيادة الإنتاج أو الذين يؤدون أعمالًا استثنائية إضافة إلى أعمالهم العادية وضمن حدود اختصاصاتهم أو الذين يستحدثون أساليب وتنظيمات جديدة في العمل تؤدي إلى رفع الكفاءة والطاقة الإنتاجية أو الذين يقومون بدرء خطر أو دفع ضرر بحق الشركة أو عمالها", وذكر أن اللجنة ستلاحظ من المادة (٨٩) من لائحة تنظيم العمل المقترحة أعلاه أن لائحة تنظيم العمل قد نصت بوضوح على مكافآت السلامة التشجيعية للموظفين المستحقين, كما ستلاحظ اللجنة أن الأسباب الرئيسية التي استندت إليها الهيئة و لجنة الاعتراض الابتدائية في رفض اعتماد مكافآت السلامة تتمثل في عدم تقديم لائحة تنظيم العمل الخاصة بشركة (أ) المعتمدة حسب الأصول من قبل وزارة العمل, وبناءً على ذلك, وبما أن شركة (أ) قدمت لاحقًا إلى لجنة الاعتراض الابتدائية لائحة تنظيم العمل الخاصة بها مصادق عليها حسب الأصول من وزارة العمل فإن حكم اللجنة الابتدائية بتأييد إجراء الهيئة برفض اعتماد مكافآت السلامة ليس له ما يبرره, كما ستلاحظ اللجنة أن لائحة تنظيم العمل تؤكد مبدأ أفضلية موظفي الشركة بالحصول على بعض المكافآت التشجيعية ولذلك فإن تاريخ مصادقة وزارة العمل غير مرتبط بأفضلية أولئك الموظفين في الحصول على المكافآت التشجيعية, وبناءً على ذلك فإن موقف اللجنة الابتدائية بأن المصادقة على لائحة العمل جاءت بعد سنوات قيد الخلاف ليس ذي صلة بهذه الحالة, كما قدمت الشركة بخصوص الالتزامات التعاقدية الجزء ذي العلاقة من عقدها مع (ج) رقم (٤١٢٤٢/٠٠) والذي يشترط على شركة (أ) أن تتقيد بمتطلبات (ج) للسلامة والصحة والبيئة, وتعتقد شركة (أ) أن المصروف المذكور أعلاه هو مصروف عمل ضروري يهدف إلى تخفيض مخاطر الحوادث وتحقيق مستويات أرباح أعلى وتم تكبده على أعمال الشركة دون سواها ومنصوص عليه في لائحة تنظيم عمل الشركة المعتمدة من وزارة العمل كما أنه ليست هناك أي مادة في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية تمنع اعتماد المصروف أعلاه كتكلفة فعلية جائزة الحسم, وفي غياب أي تعميم من الهيئة أو أي تعليمات نظامية تمنع اعتماد مكافآت السلامة كتكلفة فعلية جائزة الحسم فإنه لا يحق للجنة الابتدائية رفض اعتماد مكافآت السلامة, وفي ضوء المعلومات والتوضيحات أعلاه تطالب الشركة بإلغاء قرار اللجنة الابتدائية في هذا الشأن والإيعاز إلى الهيئة باعتماد مكافآت السلامة المذكورة أعلاه والمدفوعة للموظفين كتكاليف فعلية جائزة الحسم للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٤٣٨/٥/١هـ تضمنت الافادة بأنه اتضح من خلال مراجعة شهادة المحاسب القانوني بالرواتب والأجور الخاضعة والغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية المحملة على المصاريف أن من ضمنها مكافآت السلامة, وقد تم رفض هذه المكافآت من قبل الهيئة للأسباب التالية:

أ- عدم تقديم المكلف ما يثبت أن عقود الموظفين المستفيدين من تلك المكافآت تنص على ذلك.

ب- عدم تقديم لائحة خاصة بالجزاءات والمكافآت مصادق عليها من وزير العمل التي توضح دفع مثل تلك المكافآت.

ج- أن ما ورد في اعتراض المكلف من أن شركة (ج) تشترط عليه دفع تلك المكافآت مردود عليه بأن عقود (ج) مع

المكلف تنص على التقيد بمتطلبات السلامة والصحة والبيئة ولم يرد بها نص على دفع مكافآت السلامة للعاملين.

د- سبق أن تم رفض هذه المكافآت من قبل الهيئة في الأعوام من ٢٠٠٠م حتى ٢٠٠٢م وصدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم

(٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ, والقرار رقم (١٣٥٥) لعام ١٤٣٥هـ عن عام ٢٠٠٧م مؤيدًا لوجهة نظر الهيئة في رفض تلك المكافآت.

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 حساباته للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م ببند مكافآت السلامة، في حين تتمسك الهيئة بتعديل نتيجة حسابات المكلف للأعوام المذكورة بهذا البند، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والرجوع إلى نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٥١/م) وتاريخ ١٤٢٦/٨/٢٣هـ، تبين أن المادة (١٢) من نظام العمل ألزمت صاحب العمل الذي يُشغّل (١٠) عمال فأكثر أن يقدم للوزارة لائحة لتنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالمميزات.

وبإطلاع اللجنة على الايضاحات والبيانات والمستندات المقدمة من المكلف بما في ذلك صور بعض عقود العاملين، والبيان التفصيلي الذي يوضح أسماء العاملين الحاصلين على المكافآت والمبالغ المدفوعة لهم، وصورة لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل بتاريخ ١٤٣٤/٦/٢٤هـ، تبين أن عقود العاملين لا تتضمن أفضية العاملين في الحصول على تلك المكافآت، كما تبين أن لائحة تنظيم العمل المقدمة من المكلف معتمدة من وزير العمل في عام لاحق لأعوام الاستئناف، وبناءً عليه وحيث إنه لا يوجد لدى المكلف سياسة مكتوبة ومعتمدة من قبل وزير العمل بخصوص هذه المكافآت ولم ينص عليها في عقود العمل فإن اللجنة ترى أن هذا البند لم تكتمل أركانه النظامية ومن ثم لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم طبقاً للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية، لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة حساباته ببند مكافآت السلامة للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م.

البند الثالث: مصروفات الشحن للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) بتأييد الهيئة في عدم قبول حسم مصروفات الشحن للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م وفقًا لحثيثات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئيًا عدم الموافقة على القرار الابتدائي المذكور موضحًا الآتي:

أن شركة (أ) تزاوّل أعمال تشغيل وصيانة الآبار، وبالنظر إلى طبيعة أعمالها فإنها تقوم باستيراد المستهلكات واللوازم وقطع الغيار لاستخدامها في العمليات، ويتم استيراد المستهلكات واللوازم وقطع الغيار من الخارج على النحو التالي:

تقوم شركة (أ) بإصدار أمر الشراء إلى (أ) الأمريكية لتوريد مستهلكات ولوازم وقطع غيار من الخارج، تقوم (أ) الأمريكية بشراء المستهلكات واللوازم وقطع الغيار من موردين (طرف ثالث) في الخارج، تطلب (أ) الأمريكية من الطرف الثالث نقل المستهلكات واللوازم وقطع الغيار إلى المملكة، ويقوم الطرف الثالث بنقل المستهلكات واللوازم وقطع الغيار بواسطة وكيله للشحن الجوي أو البحري إلى المملكة، وتقوم (أ) الأمريكية بإصدار فاتورة إلى شركة (أ) بشأن المستهلكات واللوازم وقطع الغيار الموردة إلى شركة (أ)، وتقوم شركة (أ) بالتسديد على أساس الفواتير الصادرة من إن (أ) الأمريكية، ويرجى الملاحظة أن الأطراف الثلاثة تصدر فواتيرها مقابل تكاليف متعددة تشمل نفقات الشحن والرسوم الجمركية وتكاليف التخليص إلى إن (أ) حيث يذكر فيها صراحة اسم المرسل إليه شركة (أ) (سابقا شركة (د))، واستنادًا إلى الفواتير أعلاه تقوم إن (أ) بإصدار فاتورتها إلى شركة (أ) مقابل تكلفة قطع الغيار ونفقات الشحن والرسوم الجمركية وتكاليف التخليص الخ، وتود شركة (أ) الاستفادة بأنه وفقا للسياسة المحاسبية المتبعة لديها فإن تكاليف الشحن والرسوم الجمركية والتخليص المتعلقة باستيراد الأصول الرأسمالية ترسمل في القوائم المالية، وبناءً عليه فإن تكاليف الشحن والرسوم الجمركية والتخليص قد تم تكبدها في الأساس على نقل المستهلكات واللوازم وقطع الغيار من الخارج إلى المملكة، وبالتالي فإن موقف اللجنة الابتدائية برسملة تلك التكاليف موقف لا مبرر له.

وأضاف المكلف بأن الهيئة طلبت من الشركة أثناء الفحص الميداني تزويدها بنسخة من العقد المبرم مع جميع الشركات في الخارج والفواتير الصادرة، وردًا على ذلك قامت الشركة بإبلاغ الهيئة بعدم وجود أي عقد بينها والشركات التي قدمت خدمات الشحن، حيث إن علاقة مقدمي خدمات الشحن قائمة مع (أ) في حين أن مسؤولية (أ) هي توريد المستهلكات واللوازم وقطع

الغيار من الخارج إلى شركة (أ)، وكما ذكر أعلاه تقوم الأطراف الثالثة بنقل المستهلكات واللوازم وقطع الغيار بناء على تعليمات (أ) إلى المرسل إليه، ولكن بما أنه تم تقديم الخدمات لصالح شركة (أ) فقد حملت تكلفة النقل على شركة (أ) من قبل (أ) إلى جانب تكلفة شراء المستهلكات واللوازم وقطع الغيار، وذكر أنه أثناء الفحص الميداني قدمت الشركة تحليلاً لتكاليف الشحن والرسوم الجمركية وتكاليف التخليص حسب الجهات المستفيدة، وبعد دراسة التحليل المقدم طلبت الهيئة من الشركة معلومات إضافية بشأن المشتريات الخارجية وتكاليف الشحن الخاصة بها، فقامت الشركة بتقديم المعلومات المطلوبة بالخطاب رقم (٢٥٦٩-١١ب)، كذلك قدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية نسخة من الفواتير على أساس العينة تأييداً لتكاليف الشحن والتخليص الجمركي مع الخطاب رقم (٢٢٢٧-١٣ب)، وذكر المكلف أن اللجنة ستلاحظ من التوضيحات أعلاه أنه تم تزويد الهيئة واللجنة الابتدائية بكافة المستندات المؤيدة للتكاليف المذكورة أعلاه، وعليه فإن ما ذكرته اللجنة الابتدائية بأن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لتكاليف الشحن والرسوم الجمركية والتخليص موقوف لا مبرر له على الإطلاق.

وذكر المكلف أن هذا المصروف يعد من المصاريف جائزة الحسم بموجب المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل وذلك أن تكاليف الشحن والرسوم الجمركية وتكاليف التخليص هي مصاريف عمل ضرورية تم تكبدها في سياق الأعمال العادية ويجب اعتمادها كمصروف فعلى للسنوات محل الاعتراض وفقاً للمادة (١٢) من المرسوم الملكي رقم (١/م) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ، والتي تنص على حسم جميع المصاريف الضرورية باستثناء المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية وتلك المصاريف غير المسموح بحسبها بموجب المادة (١٣) والأحكام الأخرى المنصوص عليها في الباب الرابع من النظام الضريبي، واستناداً إلى المعلومات والتوضيحات المذكورة أعلاه، تطالب الشركة بإلغاء قرار اللجنة الابتدائية في هذا الخصوص واعتماد حسم تكاليف الشحن والرسوم الجمركية وتكاليف التخليص الجمركي في الربط على السنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٤٣٨/٥/١هـ تضمنت الافادة بأن الشركة قدمت أثناء الفحص الميداني كشف بالبند وتبين أنه يحتوي على تكاليف شحن وجمارك يتم دفعها بالخارج لشركات خارجية بلغت عام ٢٠٠٨م مبلغ (١٠,٤٦٢,٧٨٨) ريالاً، وعام ٢٠٠٩م مبلغ (٧,٢٢٥,٧٨٢) ريالاً، وعام ٢٠١٠م مبلغ (٦,٨٣٨,٢٢٨) ريالاً، وتم طلب العقود المبرمة مع كل الشركات بالخارج والفواتير الصادرة من الشركات الخارجية، وأفادت الشركة بأنه لا يوجد عقد بين شركة (أ) والشركات التي قامت بالشحن الخارجي وإنما العلاقة كانت بين شركة (أ) الأمريكية، والشركات الأمريكية المذكورة بالكشف وقامت الشركة بتقديم فواتير من (أ) أمريكا بقيمة تكاليف الشحن وبتدقيقها تبين أنها عبارة عن إشعارات من شركة (أ) أمريكا وتفيد بأنه تم تحميل شركة (أ) العربية بقيمة تكاليف الشحن التي وردت نيابة عنهم وهذا يعني أن شركة (أ) الأم قامت بتحميل شركة (أ) العربية بقيمة تكاليف الشحن التي وردت نيابة عنهم دون تقديم الفواتير الصادرة من شركة (هـ) وشركة (و) وشركة (ز) إلى شركة (أ) العربية، ولعدم تقديم المستندات المؤيدة للبند وهي العقود والفواتير الصادرة عن تلك الشركات موجهة للشركة (المكلف) ليتم تدقيقها والتحقق منها قامت الهيئة برد هذه المبالغ للربح.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم مصروفات الشحن والرسوم الجمركية والتخليص المتكبدة من شركة (أ) الأمريكية - الشريك الأجنبي في الشركة والمحملة على المكلف ضمن المصروفات جائزة الحسم للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم مصروفات الشحن والرسوم الجمركية والتخليص ضمن المصاريف جائزة الحسم للأعوام المذكورة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة ومراجعة اللجنة للإيضاحات والبيانات والمستندات المقدمة من المكلف، وكذلك خطابه رقم ١٧/٢٠٤٧ب بتاريخ ١٤٣٨/١٠/٢٤هـ الجوابي لاستفسارات اللجنة بخطابها المؤرخ في ١٧/١٠/١٤٣٨هـ، تبين أن هذا البند عبارة عن مصاريف شحن ورسوم وتخليص جمركي تكبدها شركة (أ) الأمريكية - جهة ذات علاقة، نيابة عن المكلف وتتعلق بنقل معدات ومستهلكات ولوازم وقطع

غير تم شراؤها خلال تلك الأعوام وظهرت في القوائم المالية للمكلف ضمن الأصول الثابتة، وبمراجعة اللجنة للمستندات اتضح أنها تخص المواد الموردة إلى المملكة لصالح المكلف ومن ثم وصلت إلى قناعة باعتبار بند مصاريف الشحن والرسوم والتخليص الجمركي ضمن المصروفات جائزة الحسم، وبناءً عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م ببند مصاريف الشحن والرسوم والتخليص الجمركي البالغة للأعوام المذكورة على التوالي مبلغ (١٠,٤٦٢,٧٨٨) ريالاً، ومبلغ (٧,٢٢٥,٧٨٢) ريالاً، ومبلغ (٦,٨٣٨,٢٢٨) ريالاً.

البند الرابع: الخطأ المادي.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٥) انتهاء الخلاف بشأن الخطأ المادي بقبول الهيئة وجهة نظر المكلف.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الهيئة قد وافقت في وجهة نظرها

على اعتماد الرواتب والأجور التي رفضت الهيئة حسمها في الربط النهائي، ولذلك لم تناقش اللجنة الابتدائية هذا الموضوع (الخطأ المادي)، وفي هذا الخصوص تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى وجهة نظر الهيئة حول الاعتراض والتي ورد فيها أن الهيئة ستقوم أيضاً بإضافة المبلغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً لعام ٢٠١٠م كما أنه في هذا الخصوص، وضحت شركة (أ) للجنة الابتدائية أيضاً (الأمر الذي لم تعالجه اللجنة في قرارها) بأن الزيادة في الرواتب والأجور المحملة على الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لاشتراك التأمينات الاجتماعية بموجب شهادة مراجعي الحسابات للعناصر غير الخاضعة هي مبلغ (٥٢,٥٦٠) ريالاً وليس مبلغ (٢٥٠,٦٥٠) ريالاً كما هو محتسب وموضح في مذكرة الاستئناف بشكل مفصل، وفي ضوء تلك الحقائق تطالب الشركة بالإيعاز إلى الهيئة بإضافة المبلغ الصحيح وهو (٥٢,٥٦٠) ريالاً بدلاً من المبلغ (٢٥٠,٦٥٠) ريالاً عند إجراء الربط المعدل لعام ٢٠١٠م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٤٣٨/٥/١هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة وافقت طبقاً لقرار اللجنة الابتدائية على طلب المكلف للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م على أن يضاف مبلغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً لأرباح عام ٢٠١٠م وليس كما ورد باستئناف المكلف بمبلغ (٥٢,٥٦٠) ريالاً وفقاً للاحتساب التالي:

الرواتب والأجور - المباشرة طبقاً للإقرار: ٢١٧,٩٦٣,٥٢٠

الرواتب والأجور - غير المباشرة طبقاً للإقرار: ٧,١٢٥,٥٩٧

الإجمالي: ٢٢٥,٠٨٩,١١٧

الرواتب والأجور الخاضعة - طبقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية: ١١٣,٩٦٦,٩٢١

الرواتب والأجور غير الخاضعة - طبقاً لشهادة المحاسب القانوني: ١١٠,٨٧١,٦٣٦

الإجمالي: ٢٢٤,٨٣٨,٣٥٥

الفرق: ٢٥٠,٥٦٠

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الطرفان متفقان على وجود فرق محمل بالزيادة كرواتب وأجور ومتفقان أيضاً على إضافة هذا الفرق إلى نتيجة الحسابات لعام ٢٠١٠م، واختلافهما يكمن في تحديد مقدار المبلغ حيث يرى المكلف أن فرق الرواتب والأجور البالغ (٥٢,٥٦٠) ريالاً هو الذي ينبغي إضافته إلى نتيجة الحسابات لعام ٢٠١٠م، في حين ترى الهيئة بأن المبلغ الذي ينبغي إضافته إلى نتيجة الحسابات هو مبلغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على البيانات والإيضاحات والمستندات المقدمة تبين أن الخلاف ينحصر في تحديد مقدار المبلغ الذي يضاف لنتيجة حسابات العام ٢٠١٠م كفروقات رواتب وأجور محملة بالزيادة، هل هو مبلغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً أم مبلغ (٥٢,٥٦٠) ريالاً، وترى اللجنة أن مثل هذه الموضوعات تعد من الأخطاء الحسابية والمادية والتي يمكن تعديلها وتصحيحها دون الرجوع للجان الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية، حيث تحكمها نصوص نظامية وارد ذكرها في الفقرة (٩) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل

التي نصت على أنه " يجوز للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية والمادية خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الاقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناءً على طلب المكلف, أو إذا تم اكتشافه من المصلحة أو الجهات الرقابية, وحددت هذه الفقرة المقصود بالأخطاء الحسابية والمادية بأنها الأخطاء الناتجة عن إحدى العمليات الحسابية مثل: الجمع, الطرح, الضرب, القسمة أو الناتجة عن وضع رقم خطأ مكان الرقم الصحيح, أو ما شابه ذلك "وتطبيقاً للمادة المشار إليها أعلاه وبما أن الطرفان متفقان على وجود فرق في الرواتب والأجور محمل بالزيادة فترى اللجنة تصحيح هذا الخطأ بما يحقق العدالة المنشودة, وقد قامت اللجنة في ضوء ما توفر من بيانات بمراجعة المبالغ والبيانات المقدمة بغية معرفة كيف توصلت الهيئة إلى أن الفرق المحمل بالزيادة كرواتب وأجور يبلغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً وكذلك معرفة كيف توصل المكلف إلى أن الفرق المحمل بالزيادة يبلغ (٥٢,٥٦٠) ريالاً, فتبين لها أن الهيئة أخذت الرواتب والأجور الظاهرة في الاقرار البالغة (٢١٧,٩٦٣,٥٢٠ + ٧,١٢٥,٥٩٧ = ٢٢٥,٠٨٩,١١٧) ريالاً وقارنتها بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك في التأمينات الاجتماعية الظاهرة بشهادة التأمينات الاجتماعية والرواتب والأجور غير الخاضعة الظاهرة بشهادة المحاسب القانوني البالغة (١١٣,٩٦٦,٩٢١ + ١١٠,٨٧١,٦٣٦ = ٢٢٤,٨٣٨,٥٥٧) ريالاً فظهر لها الفرق البالغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً, في حين قارن المكلف الرواتب والأجور الظاهرة في الاقرار البالغة (٢٢٥,٠٨٩,١١٧) ريالاً بالرواتب والأجور الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية والرواتب والأجور الظاهرة في شهادة المحاسب القانوني البالغة (١١٤,١٦٤,٩٢٠ + ١١٠,٨٧١,٦٣٦ = ٢٢٥,٠٣٦,٥٥٧) ريالاً فظهر له الفرق البالغ (٥٢,٥٦٠) ريالاً.

وحيث تبين للجنة من خلال مراجعتها للمبالغ المحملة كرواتب وأجور ضمن الاقرار المقدم لعام ٢٠١٠م والمبالغ التي ظهرت في شهادة التأمينات الاجتماعية وشهادة المحاسب القانوني كرواتب وأجور خاضعة للاشتراك في التأمينات الاجتماعية وغير خاضعة أن الفرق الذي أشارت إليه الهيئة ومقداره (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً يمثل الفرق المحمل بالزيادة, لذا فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتبار الفرق الواجب إضافته لنتيجة الحسابات مبلغ (٥٢,٥٦٠) ريالاً وتؤيد اجراء الهيئة بأن الفرق هو مبلغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً, هذا بالإضافة إلى أن موافقة الهيئة المتعلقة بالرواتب والأجور المشار إليها في القرار الابتدائي نصت على " أن الهيئة وافقت على طلب المكلف للعامين ٢٠٠٨م, ٢٠٠٩م على أن يضاف الفرق السالب لأرباح عام ٢٠١٠م بمبلغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً طبقاً للشهادة المقدمة".

البند الخامس: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١١) بتأييد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على تكاليف التجهيز المدفوعة لجهات غير مقيمة وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدئياً عدم الموافقة على قرار اللجنة الابتدائية وذلك استناداً إلى أن تكاليف التجهيز قد دفعت إلى جهات غير مقيمة مقابل تجهيز مستأجرة, ونظراً إلى أن تكاليف التجهيز تم تكبدها بشأن مستأجرة احتسبت الهيئة ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على مجمل تكاليف التجهيز البالغة (٢٥,٨٢٥,١٢٠) ريالاً و(٥٩٩,٨٥٤) ريالاً و(١٠,٧٧٩,٣٦٦) ريالاً للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م على التوالي, وذكر أن الهيئة أجرت فحصاً ميدانياً للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م وطلبت تفاصيل تكاليف التجهيز والتسريح و قدمتها شركة (أ) حسب الأصول بالخطاب رقم (٢٥٦٩-١١ب), وذكر المكلف أنه أثناء جلسة استماع اللجنة الابتدائية المنعقدة في ١٤٣٤/٧/٣هـ (٢٠١٣/٥/١٣م) طلبت اللجنة الابتدائية ما يثبت أن تكاليف التجهيز المتعلقة بنقل قد تم تكبدها خارج المملكة, وأفادت الشركة في هذا الخصوص أنه من أصل إجمالي تكلفة التجهيز والتسريح البالغة (٢٥,٨٢٥,١٢٠) ريالاً لعام ٢٠٠٨م تم دفع مبلغ (٢٠,٩٠٦,٢٥٠) ريالاً (أي ٨٠% من إجمالي التكلفة) إلى (ج) مقابل نقل رقم (.....) من إلى , وقدمت الشركة إلى اللجنة الابتدائية المستندات المذكورة أدناه والتي تثبت أن نقلت من إلى (أي خارج المملكة): (نسخة من أمر الشراء, ونسخة من الفواتير الصادرة من (أ) مؤيدة حسب الأصول بفواتير الطرف الثالث التي تؤكد نقل من إلى , كذلك قدمت الشركة تحليلاً لتكاليف التجهيز للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م مع المستندات المؤيدة لمعظم تكاليف التجهيز المدفوعة إلى (ج) خلال عام ٢٠٠٨م بموجب الخطاب رقم (٢٦٩٣-١٣ب), وذكر أن اللجنة ستلاحظ مما تقدم أن شركة (أ) قدمت للهيئة و للجنة الابتدائية نسخاً من المستندات

المؤيدة التي تثبت بوضوح أن خدمات النقل قدمت خارج المملكة وبناءً عليه، فإن موقف اللجنة الابتدائية بأن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة هو موقف من غير أساس، كما تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى أحكام القرار الوزاري رقم (١٧٠٩/١٨٥) المؤرخ في ٢٣/٧/٤٢٦ هـ والتي تنص صراحة على أن تكاليف الشحن والتأمين المدفوعة على استيراد المواد لا تعد دُخلاً من مصدر في المملكة وبالتالي يجب أن لا تخضع للضريبة في المملكة، وأورد المكلف فيما يلي المقتطف المعني من القرار الوزاري رقم (١٧٠٩/١٨٥) بتاريخ ٢٣/٧/٤٢٦ هـ الذي ينص على: "لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها نشأت عن نشاط في المملكة ما لم تتضمن أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة".

كذلك تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى توضيحات الهيئة الصادرة بشأن خضوع تكاليف الشحن والتأمين للضريبة والتي تؤكد أن تكاليف الشحن المتعلقة بالرحلات البحرية القادمة من الخارج لا تعد دخلاً من مصدر في المملكة، كما أن تكاليف الشحن لا تندرج تحت تعريف "أي دفعات أخرى". وأورد المكلف فيما يلي التوضيحات ذات الصلة.

س: هل تخضع أجور شحن وتأمين البضائع الموردة للمملكة سواء تم تسليمها على أساس (CIF) أو (FOB) لضريبة الاستقطاع أم لا ؟

ج: صدر القرار الوزاري رقم (١٧٠٩/١٨٥) وتاريخ ٢٣/٧/٤٢٦ هـ الذي قضى بتعديل الفقرتين (٧) من المادة الخامسة و(٤) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حيث تضمنتا عدم خضوع أجور الشحن والتأمين للبضائع الموردة للمملكة سواء تم تسليمها على أساس (CIF) أو (FOB) لضريبة الاستقطاع لأنها تعتبر جزءاً من تكلفة البضائع الموردة"، واسترشد المكلف لتعزيز وجهة نظره بقرار اللجنة الابتدائية رقم (١٠) لعام ١٤٣٣ هـ، وبناءً عليه تطالب الشركة بإلغاء ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير المحتسبة على المبالغ المدفوعة مقابل تكاليف نقل المستأجرة، لأن خدمات النقل المذكورة تمت بأكملها خارج المملكة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١/٥/١٤٣٨ هـ تضمنت الافادة بأنه تبين أن هذه المبالغ مدفوعة لجهات خارجية متعددة ولم يتضح أنها مصاريف الشحن أو التأمين المرتبطة بالبضاعة المستوردة وحيث إن الشركة لم تسدد عنها ضريبة الاستقطاع تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% طبقاً لأحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام.

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 تكاليف التجهيز والتسريح البالغة على التوالي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م مبلغ (٢٥,٨٢٥,١٢٠) ريالاً ومبلغ (٥٩٩,٨٥٤) ريالاً ومبلغ (١٠,٧٧٩,٣١٦) ريالاً والمدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع باعتبارها مدفوعة مقابل خدمات مؤداه خارج المملكة لقاء تجهيز المستأجرة ونقلها منإلى.....، في حين تتمسك الهيئة بخضوع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥ هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥ هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلِّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة

التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة، ومعرفة ما إذا كان الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة، وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا.

وبرجوع اللجنة إلى ما قدم من ايضاحات وبيانات ومستندات بخصوص هذا البند بما في ذلك أوامر الشراء والفواتير تبين أن الشركة قدمت بيان تطليبي لتكاليف التجهيز للسنوات من 2008م إلى 2010م مع المستندات المؤيدة لمعظم تكاليف التجهيز المدفوعة خلال عام 2008م لشركة (ج) وتبين أن المبالغ التي اخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع ومن ذلك مبلغ (20,820,120) ريالاً المتعلق بسنة 2008م يشتمل على مبلغ (20,906,250) ريالاً مدفوع لشركة (ج) مقابل نقل رقم من إلى، وفي ضوء ما تم الاطلاع عليه من بيانات، واستناداً للمادة (5) من نظام ضريبة الدخل والمادة (5) من اللائحة التنفيذية ترى اللجنة أن المبالغ المدفوعة من قبل المكلف لشركة (ج) مقابل نقل لا تعد متحققة من مصدر في المملكة كونها مدفوعة مقابل نقل مستأجرة مستخدمة خارج المملكة، لذا فإن اللجنة تؤيد استثناء المكلف في طلبه عدم اخضاع تكاليف التجهيز والتسريح المدفوعة لشركة (ج) خلال الأعوام من 2008م إلى 2010م لضريبة الاستقطاع.

أما بالنسبة للمبالغ الاخرى التي وردت في البيان التفصيلي المشار إليه اعلاه والمدفوعة لجهات خارجية متعددة بمبالغ مختلفة والتي قامت الهيئة بإخضاعها لضريبة الاستقطاع بحجة أنه لم يتضح لها أنها مصاريف شحن وتأمين مرتبطة بالبضاعة المستوردة، فترى اللجنة أن ما ذكرته الهيئة واحتجت به لا يعد مبرراً كافياً لها لإخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع، لأن إخضاع تلك المدفوعات لضريبة الاستقطاع لا بد أن تتوفر فيه متطلبات محددة نصت عليها المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ومن ذلك ثبوت واقعة الدفع من مقيم لغير مقيم وهذا متحقق ولم يختلف الطرفان بشأنه، والأخر أن تكون تلك المدفوعات متحققة من مصدر في المملكة وهي التي نصت عليها المادة (5) من نظام ضريبة الدخل والمادة (5) من اللائحة التنفيذية وهذا هو محل الخلاف في هذه الحالة حيث يرى المكلف أن تلك الخدمات مرتبطة بخدمات تجهيز وأنها مؤداه خارج المملكة ومن ثم لا تعد من مصدر في المملكة، والهيئة ليس لديها علم بطبيعته هذه الخدمات ولم تثبت أن تلك الخدمات تعد من مصدر في المملكة، وهذا لا يعني عدم خضوع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع، وإنما لا يوجد لدى الهيئة في الوقت الحاضر ما يبرر إخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع، وكان ينبغي على الهيئة قبل اجراء الربط واحتساب ضريبة الاستقطاع على هذه المدفوعات مطالبة المكلف بالعقود والفواتير المتعلقة بهذه الخدمات والتي توضح طبيعتها ومكان تأديتها للتحقق من أنها تعد من مصدر في المملكة ومن ثم تحديد مدى خضوع تلك المدفوعات لضريبة الاستقطاع من عدمه، وفي حال امتنع المكلف عن تقديم البيانات المطلوبة فمن حق الهيئة في هذه الحالة احتساب ضريبة الاستقطاع ونسبة 10% باعتبارها تدرج تحت أي دفعات أخرى وذلك تطبيقاً للفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية.

البند السادس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6/ج) بتأييد الهيئة في احتساب غرامة التأخير بنسبة 1%. استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدياً عدم الموافقة على قرار اللجنة الابتدائية المذكور أعلاه وذكر أن الهيئة طلبت منه تسديد غرامة التأخير المترتبة على فرق الضريبة المتوجبة الدفع من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة 1% عن كل (30) يوم من التأخير، وبالرغم من أن الهيئة لم توضح على وجه التحديد "تاريخ الاستحقاق" لأغراض احتساب غرامة التأخير بنسبة 1% في خطاب ربطها رقم (1433/11/7276) فإن المفهوم لدى الشركة أن الهيئة يمكن أن تعتبر تاريخ استحقاق تقديم إقرارات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع ذات الصلة بمثابة "تاريخ الاستحقاق" لدفع "فرق الضريبة" كما هو محتسب في خطاب الربط والشركة غير موافقة على

وجهة نظر الهيئة المذكورة أعلاه بشأن "تاريخ الاستحقاق" ويرى المكلف بأن هناك خلاف فني حقيقي بين الهيئة والمكلف بشأن البنود قيد الاعتراض وقد بلغت الهيئة الشركة باحتساب غرامة تأخير بنسبة ١% عن كل (٣٠) يومًا من التأخير على فروق الضريبة المستحقة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم إقرارات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع ذات الصلة حتى تاريخ سداد الضريبة وضريبة الاستقطاع الإضافية، وأن الشركة غير موافقة على فرض غرامة تأخير على بعض البنود الواردة في النقاط محل الاستئناف، وتود الشركة قبل إبداء ملاحظاتها الإفادة بأنها كانت تقوم دائما بسداد ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع عند استحقاقها وفقا لأحكام نظام ضريبة الدخل، وبناءً على ذلك ليس هناك أي مبرر لإجراء الهيئة بغرض أي غرامة تأخير لا سيما وأن ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع الإضافية المذكورة تتعارض مع أحكام النظام ولائحته التنفيذية، بالإضافة إلى ذلك فإن الأمور التي نوقشت هي موضوع خلاف فني في وجهات النظر بين المكلف والهيئة، وبالتالي فإن أي ضريبة شركات إضافية وضريبة استقطاع ناشئة عنها يجب أن لا تخضع لغرامة التأخير، واسترشد المكلف لتعزيز وجهة نظره ببعض بالقرارات الابتدائية والاستئنافية الصادر في حالات مشابهه ومن ذلك القرار (١٢) لعام ١٤٣٠هـ و(٢٩) لعام ١٤٣٢هـ و(١٢٣٤) لعام ١٤٣٤هـ، وأكد المكلف بأن غرامة التأخير بموجب المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية يسري مفعولها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائيًا بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض و الاستئناف، وأضاف المكلف بأن اللجنة تعلم أن استكمال الربط، يستغرق الكثير من الوقت لإصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٤٣٨/٥/١هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة وافقت طبقًا لقرار اللجنة الابتدائية على طلب المكلف بشأن غرامة عدم تقديم الإقرار للعام ٢٠٠٨م، أما الغرامات الأخرى الناتجة عن فروق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع فقد تم مطالبة المكلف بسداد غرامة تأخير بنسبة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير من تاريخ تقديم الإقرار والسداد حتى تاريخ السداد وذلك استنادًا إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية، أما ما ذكره المكلف من أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائية فإن هذا القول مردود عليه بأن غرامة التأخير ينطبق عليها ما ورد في المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والتي تتضمن تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها، وتحتسب الغرامة من تاريخ الاستحقاق والذي تم تحديده بموجب المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية، عليه فإن الهيئة ترى توجب غرامة تأخير على فرق الضريبة غير المسددة بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ تقديم الإقرار والسداد وحتى تاريخ السداد طبقًا لما نص عليه نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية بهذا الخصوص.

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 احتساب غرامة تأخير سداد فرق الضريبة المستحقة بنسبة ١% عن كل ثلاثين يوم تأخير، وطلبه فيما لو تقرر فرضها أن يكون احتسابها على فرق الضريبة الناتج عن التعديل بغرامة تسليم وتشغيل..... وبمكافآت السلامة، ومصاريف الشحن، وكذلك ضريبة الاستقطاع من التاريخ الذي يصبح فيه الربط والقرار نهائيًا وليس من تاريخ تقديم إقرارات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة تأخير السداد للضرائب المستحقة من تاريخ استحقاقها (تاريخ تقديم الاقرارات) وحتى تاريخ السداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام نصت على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ٣٠ يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ

المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام" و نصت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، ونصت الفقرة (د/٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية على "تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية: ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم".

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص تبين أن الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة "وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة"، وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة "وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة... الخ) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات الهيئة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وبين التعديلات التي ترى اللجنة أنها ناشئة عن اختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف لعدم وجود نصوص نظامية واضحة فتحسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر الهيئة.

وحيث إن اللجنة في البندين الأول والثالث من هذا القرار أيدت استئناف المكلف فيما يخص بند غرامات تأخير تسليم..... التي فرضتها (ج) على المكلف، وفيما يخص مصاريف الشحن والرسوم والتخليص الجمركي فإن الغرامة التي فرضتها الهيئة على فرق الضريبة الناتج عن التعديل بهذين البندين تسقط لسقوط أصلها، وبالنسبة لبند مكافآت السلامة، فإنه لم يرد ذكر لهذا البند ضمن المصاريف الجائز حسبها وكذلك المصاريف غير الجائز حسبها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية، بالتالي لا تحكمه نصوص نظامية واضحة ومن ثم فإنه يعد من الأمور الخلافية، وحيث أن اللجنة رفضت استئناف المكلف وأيدت الهيئة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند لعدم كفاية المستندات المقدمة، لذا فإن اللجنة تؤيد احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن التعديل بهذا البند على أن يتم احتسابها من التاريخ الذي يكون فيه القرار والربط نهائيًا، ومن ثم تؤيد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن التعديل ببند مكافأة العاملين من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يخص غرامة التأخير التي تم احتسابها على فرق الضريبة الناتج عن التعديل بفرق الرواتب والأجور المحملة بالزيادة ولأن هذا البند تحكمه نصوص نظامية وهي أن لا تحمل المصروفات بتكاليف غير مؤيدة بمستندات نظامية، فإن فرق الضريبة الناتج عن التعديل بهذا البند يخضع لغرامة التأخير على أن يتم احتسابها من تاريخ استحقاقها وهو الموعد النظامي لتقديم الإقرار. وبالنسبة لغرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة لقاء تكاليف التجهيز والتسريح المتعلقة ب..... المستأجرة وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع على تلك المدفوعات فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها.

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 الثالثة بالرياض رقم (٣٦) لعام ١٤٣٤ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته بالغرامة التي احتسبتها عليه (ج) للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة حساباته ببند مكافآت السلامة للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م، للحثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م ببند مصاريف الشحن والرسوم والتخليص الجمركي للأعوام المذكورة البالغة على التوالي مبلغ (١٠,٤٦٢,٧٨٨) ريالاً، ومبلغ (٧,٢٢٥,٧٨٢) ريالاً، ومبلغ (٦,٨٣٨,٢٢٨) ريالاً للحثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتبار فرق الرواتب والأجور الواجب إضافته لنتيجة الحسابات هو مبلغ (٥٢,٥٦٠) ريالاً وتأييد طلب الهيئة بأن الفرق هو مبلغ (٢٥٠,٥٦٠) ريالاً.

٥- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع تكاليف التجهيز والتسريح المدفوعة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٠م لضريبة الاستقطاع.

٦/١- عدم توجب غرامة تأخير السداد التي احتسبتها الهيئة على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند غرامة تأخير تسليم وتشغيل وبند مصاريف الشحن والرسوم والتخليص الجمركي لسقوط أصلها.

ب- احتساب غرامة تأخير سداد الضريبة الناتجة عن تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة من التاريخ الذي يكون فيه القرار نهائياً.

ج- احتساب غرامة تأخير سداد فرق الضريبة الناتج عن التعديل بفرق الرواتب والأجور من تاريخ استحقاقها وهو الموعد النظامي لتقديم الإقرار.

د- عدم توجب غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لقاء تكاليف التجهيز والتسريح المتعلقة ب..... المستأجرة لسقوط أصلها.

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

القرار.

وبالله التوفيق،،،