

القرار رقم (1800) الصادر في العام 1439هـ)

في الاستئناف رقم (1659/ض) لعام 1435هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/1/19هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (ب) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (21) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2004م حتى 2011م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/4/6هـ 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 الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (21) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (2/82) وتاريخ 1435/6/29هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (506) وتاريخ 1435/8/28هـ، كما قدم ضماناً بنكياً صادراً من بنك الرياض برقم (rlg00000000) وتاريخ 1435/8/21هـ بمبلغ (19.615.166) ريال، 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: انتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط لعامي 2005م و2006م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض الشركة على انتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط لعامي 2005م و2006م للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الفقرة (أ) من المادة (65) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك"، وستلاحظ اللجنة أن النظام الضريبي قد حدد صراحة المدة النظامية لإجراء الربط بخمس سنوات من تاريخ

تقديم الإقرار الضريبي , وبناء عليه فإن المواعيد النظامية الممددة بخمسة سنوات لإجراء الربط الضريبي للسنوات أدناه تكون على النحو التالي:

السنة الضريبية	المواعيد النظامية لتقديم الإقرار	التاريخ الذي انتهت فيه مدة الخمس سنوات	التاريخ الذي أجرت فيه الهيئة الربط
السنة المالية المنتهية في 2004/12/31م	2005/4/30م	2010/4/30م	
السنة المالية المنتهية في 2005/12/31م	2006/4/30م	2011/4/30م	2013/4/16م
السنة المالية المنتهية في 2006/12/31م	2007/4/30م	2012/4/30م	

وستلاحظ اللجنة بأن الهيئة أجرت الربط للسنوات المذكورة بتاريخ 2013/4/16م بالرغم من انقضى المواعيد النظامية لإجراء الربط الضريبي للسنوات المذكورة , علاوة على ذلك فقد أقرت الهيئة في وجهة نظرها بأن المواعيد النظامية لإجراء الربط لسنة 2006م قد انتهت , وأورد المكلف فيما يلي الجزء ذو الصلة من وجهة نظر الهيئة التي نصت على "قدمت الشركة الإقرار الضريبي لسنة 2006م بتاريخ 2007/4/24م, عليه فإن تاريخ انتهاء الخمس سنوات هو 2012/4/30م" , ومن ذلك يلاحظ بأن الهيئة أقرت أنه بالنسبة لسنة 2006م, فإن المدة الممددة بخمس سنوات لإجراء الربط انتهت بتاريخ 2012/4/30م, ولذلك فإن الشركة لا توافق على وجهة نظر الهيئة بأن المواعيد النظامية الممددة (بخمس سنوات) المتعلقة بسنة 2005م تبدأ من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي المعدل أي من 2008/6/14م, حيث تنص المادة (65) من النظام الضريبي على أن المواعيد النظامية الممددة بخمس سنوات تبدأ من نهاية الموعد الختامي المحدد لتقديم الإقرار الضريبي للسنة الضريبية , والفقرة (ب) من المادة (60) من النظام الضريبي توضح المواعيد الختامية لتقديم الإقرار الضريبي حيث نصت على أنه "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال (120) يوم من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار" , علاوة على ذلك فإنه لم ترد أي أحكام في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية أي أحكام توضح الإجراءات الواجب إتباعها لتعديل الإقرار الضريبي المعدل , كما لم يرد في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية , بناء عليه فإن اعتماد الهيئة على تاريخ تقديم الإقرار المعدل يعتبر أمر غير مبرر وليس له سند وفقا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية , عليه فقد انتهى حق الهيئة في إجراء الربط للسنوات المالية حتى 2006م , وذكر المكلف أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية استندت على الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي والتي تنص على أنه " يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال (عشر سنوات) من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي, أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي" , وستلاحظ اللجنة بأن الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي تنطبق على الحالات التالية:

أ) إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي بقصد التهرب الضريبي .

ب) إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو صحيح بقصد التهرب الضريبي .

وحيث أن الشركة قدمت الإقرارات الضريبية كاملة خلال المواعيد النظامية

ولم يكن لديها أي قصد للتهرب من سداد الضريبة حيث تم تعديل الإقرار الضريبي بنوايا حسنة، فإن الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام الضريبي لا تنطبق على حالة الشركة، كما أن الشركة لا توافق على وجهة نظر الهيئة التي أيدتها لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية حيث ذكرت بأن لها الحق في إجراء الربط الضريبي لهذه السنوات بعد نهاية الفترة النظامية المحددة (بخمس سنوات) لأنها قدمت استفسارات وأجرت فحصاً ميدانياً خلال المهلة النظامية ، وفيما يتعلق بالحجج أعلاه فقد استندت الهيئة على الفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على "مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة (65) من النظام، يعد الإقرار مقبولاً من الهيئة إذا مضى على تقديمه (خمس سنوات) من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً بشأنه" ، ومع عدم الإخلال بما ورد أعلاه، تؤكد الشركة على ما ورد في الفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي مقروءة مع الفقرة (7) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي والتي تنص على "إذا لم توافق الهيئة على إقرار المكلف، تشعره بالتعديلات التي أجرتها على إقراره الضريبي، وأسباب التعديل، ومقدار الضريبة والغرامات المترتبة على ذلك، وحقه في الاعتراض، والمدة النظامية المحددة للاعتراض، ويكون الإشعار بالبريد المسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار" ، ويتضح مما ذكر بأن الإشعار للمكلف يجب أن يوضح أي تغييرات في الإقرار الضريبي وأسباب ذلك والالتزام الضريبي الإضافي والغرامات وحق المكلف في الاعتراض ، وإذا ما تم إخضاع الإشعار المذكور هنا لهذه الأحكام، فإن ذلك الإشعار يعني بوضوح الربط الضريبي الصادر من الهيئة للمكلف، ومما تقدم يتضح أن الاستفسارات والفحص الميداني لا يمكن اعتبارهما إشعاراً بموجب أحكام الفقرتين (7) و(8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في حالة عدم توفر العناصر التالية:

أ) إشعار المكلف بالتعديلات التي أجرتها على إقراره الضريبي وأسباب التعديل.

ب) إشعار المكلف بالالتزامات الضريبية والغرامات الإضافية.

ج) إشعار المكلف في حقه في الاعتراض .

واستناداً على هذه الأسس لا يمكن للهيئة تجاوز أحكام الفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وبالتالي عدم إصدار إشعار الربط الضريبي بعد انقضاء المهلة النظامية من خلال إرسال استفسارات أو إجراء الفحص الميداني ، إضافة إلى ذلك فإن النظام الضريبي قصد الزام الهيئة بإكمال وإجراء الربط الضريبي خلال الفترة المحددة بخمس سنوات، علماً بأن هذه الفترة يجب أن تشمل على تنفيذ عملية المراجعة ليتم إصدار إشعار الربط الضريبي ، وتدرك اللجنة بأنه لم ترد أي أحكام في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تنص على أن المدة النظامية تنتهي أو تتجدد في حالة تقديم الهيئة للاستفسارات أو إجراء فحص ميداني ، عليه فإن الهيئة تناقض النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وذلك لأن مثل هذا

الإجراء يمكن أن يؤدي إلى الاستخدام الخاطئ لأحكام النظام وبالتالي الإضرار بمصالح المكلفين , ومع عدم الإخلال بحجج الشركة المذكورة أعلاه, لم تتلقى الشركة أي إشعار (ربط) لعامي 2005م و2006م خلال المواعيد النظامية المحددة (بمخمس سنوات) بعد تقديم الإقرار الضريبي , عليه وطبقاً للفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل, يجب على الهيئة قبول الإقرارات الضريبية لعامي 2005 و2006م , واستناداً لما ذكره المكلف بأنه ليس من العدل من جانب الهيئة إجراء الربوط الضريبية للسنتين 2005م و2006م بعد انتهاء المواعيد النظامية المحددة لإجراء هذه الربوط , علاوة على ذلك فقد أقرت الهيئة بأن المدة النظامية المحددة لإجراء الربوط لعام 2006م قد انتهت .

وبعد إطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/5/25هـ تضمنت الإفادة بأن الشركة قدمت الإقرار الضريبي لعام 2005م بتاريخ 2006/4/25م, ثم قدمت إقرار آخر معدل لنفس العام بتاريخ 2008/6/14م, وعليه فإن تاريخ انتهاء الخمس سنوات هو 2013/6/13م الموافق 1434/8/4هـ فيكون تم الربوط خلال المهلة النظامية, كما قدمت الشركة الإقرار الضريبي لعام 2006م بتاريخ 2007/4/24م وعليه فإن تاريخ انتهاء الخمس سنوات هو 2012/4/30م, وقد أرسلت الهيئة للشركة خطاب مناقشة عن عام 2005م برقم (12/373) وتاريخ 2007/2/4م, كما أرسلت عدة خطابات مناقشة عن العامين 2004م و2005م منها على سبيل المثال الخطاب رقم (12/2603) وتاريخ 1428/5/2هـ الذي ردت عليه الشركة بطلب مهلة للرد عليه, وهذا يعتبر إشعاراً من الهيئة للشركة كسر فترة الخمس سنوات التي ينتهي في نهايتها أجل إخطار الشركة بالربط الضريبي عن عامي 2005م و2006م, وذلك وفقاً للفقرة (8) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه يعتبر الإقرار مقبولاً من الهيئة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من الهيئة بشأنه, كما أن الهيئة شرعت في البدء في إجراء الفحص الميداني لحسابات ودفاتر الشركة عن الأعوام من 2004م وحتى 2008م بموجب خطاب التكاليف الصادر برقم (12/4624) وتاريخ 1430/8/26هـ وحددت الشركة بخطابها المؤرخ في 1430/8/27هـ المرفق صورة منه تفويض لمن سيحضر الفحص الميداني من قبلها, وبدأ الفحص الفعلي لدفاتر وحسابات الشركة عن الأعوام من 2004م حتى 2008م في يوم الثلاثاء 1430/8/27هـ وذلك بانتقال فريق الفحص من الهيئة إلى مقر الشركة وطلبت الشركة مهلة لاستكمال الفحص حتى تاريخ 1430/10/22هـ وعلى ذلك يتضح أنه تم إشعار الشركة بموجب خطابات رسمية وانتقال فريق الفحص الميداني للشركة للبدء في فحص حساباتها عن الأعوام من 2004م وحتى 2008م قبل انتهاء فترة الخمس سنوات وكانت الشركة هي التي تطلب دائماً التأجيل سواء في الرد على خطابات المناقشة أو في البدء الفعلي في فحص الحسابات إضافة لما سبق توضح الهيئة أن الشركة ينطبق عليها أحكام المادة (65) فقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على "يقع للهيئة إجراء أو تعديل الربط خلال عشرة سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بغرض التهرب الضريبي" وحيث أن الشركة قدمت الإقرار الضريبي لعام 2005م المعدل بعد انتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار, فإنها تعتبر وكأنها لم تقدم الإقرار وينطبق عليها غرامة عدم تقديم الإقرار كما سيأتي إيضاحه , إضافة إلى وجود بعض الإجراءات والتعديلات التي قامت بها الشركة من أجل تجنب الضريبة ومن ذلك وجود تعديلات في قيمة بعض البنود عند مقارنة الإقرارات المقدمة عن عام 2005م مثل بند مصاريف إصلاح وصيانة - تكاليف أخرى - تأمينات اجتماعية مدفوعة بالخارج - المخصصات - أخرى, إضافة إلى وجود

تحفظ من المحاسب القانوني على الإقرار الأصلي لعام 2005م حيث أشار في تحفظه إلى - أن شهادتنا هي حسب التقرير المرفق فقط، مما يشير إلى أن الإقرار متحفظ عليه من المحاسب القانوني ويعتبر الإقرار كان لم يكن وفي ضوء أحكام الفقرة (ب) من المادة (65) من نظام ضريبة الدخل والمادة (59) فقرة (8) من اللائحة التنفيذية يكون الفحص والإشعارات المرسله من الهيئة للشركة والإخطار بالربط تم خلال الفترة النظامية، ولذلك تتمسك الهيئة بصحة اجرائها .

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 تأييد الهيئة في إجراء الربوط على السنتين 2005م و2006م بعد انتهاء الخمس السنوات المحددة من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار، في حين تتمسك الهيئة بأحقيتها في إجراء الربوط على السنتين المذكورتين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (ب) من المادة (60) من نظام ضريبة الدخل نصت على أنه "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال (مئة وعشرين يوماً) من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (62) من النظام على أنه "على المصلحة إشعار المكلف بالربط الضريبي بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة وبالضريبة الواجبة عليه بخطاب رسمي مسجل، أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار"، كما نصت الفقرة (أ) من المادة (65) من النظام على أنه "يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك"، ونصت الفقرة (ب) من نفس المادة على أنه "يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي"، كما أن الفقرة (7) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية نصت على "إذا لم توافق المصلحة على إقرار المكلف، تشعره بالتعديلات التي أجرتها على إقراره الضريبي، وأسباب التعديل ومقدار الضريبة والغرامات المترتبة على ذلك وحقه في الاعتراض، والمدة النظامية المحددة للاعتراض، ويكون الإشعار بالبريد المسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار"، كما نصت الفقرة (8) من نفس المادة على "مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والسيتين من النظام، يعد الإقرار مقبولاً من المصلحة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي إشعاراً من المصلحة بشأنه" .

أما بالنسبة لما ذكرته الهيئة من أن خطابات المناقشة والفحص الميداني لحسابات الشركة كسرت هذه المدة، فترى اللجنة أن ما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها لا يستند إلى نصوص نظامية ذلك أنه لا يوجد في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية نصاً يؤيد وجهة نظر الهيئة، بل العكس من ذلك فالفقرة (أ) من المادة (65) من النظام وكذلك الفقرتين (7) و(8) من المادة (59) من اللائحة أكدت بأن الاشعار المقصود هو الربط .

وحيث أن النصوص النظامية المذكورة أعلاه تفيد بأن أحقية الهيئة في إجراء الربوط الضريبية تنتهي بعد مضي خمس سنوات ابتداء من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار وهو (120) من انتهاء السنة المالية، وحيث ثبت أن الهيئة قامت بإجراء الربط الضريبي لعامي 2005م و2006م وبما أنها لم تشعر المكلف بهما إلا بتاريخ 1434/6/6هـ الموافق 2013/4/16م، أي بعد انتهاء المدة النظامية المحددة لأحقيتها في إجراء الربط لعام 2005م بتاريخ 2011/4/30م، ولعام 2006م بتاريخ 2012/4/30م، فإن حقها في إجراء الربط الضريبي لعامي 2005م و2006م يسقط طبقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه، وفي ضوء ذلك ترى اللجنة عدم أحقية الهيئة في إجراء هذه الربوط باعتبار أن المدة المحددة بخمس سنوات من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار قد انتهت، لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إجراء الربط الضريبي لعامي 2005م و2006م .

البند الثاني: ضريبة الأرباح المتعلقة بمشروع اليمامة للأعوام من 2005م وحتى 2011م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة دخل على الأرباح الخاصة بمشروع اليمامة للحيثيات الواردة في القرار

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية والهيئة استندتا على الأمر السامي رقم (7518/س) بتاريخ 1406/6/7هـ والأمر السامي رقم (2444) بتاريخ 1431/3/13هـ بصورة غير صحيحة لتحديد نطاق الإعفاء الضريبي، وتجاهلتا مذكرة التفاهم (والتي تمثل اتفاقية دولية بين حكومة المملكة وحكومة المملكة المتحدة وهي ملزمة للطرفين) ، وعليه فإن مذكرة التفاهم بين حكومتي المملكة والمملكة المتحدة تمثل مستندا بالغ الأهمية عند تحديد الإعفاء الضريبي في حالة هذه الشركة، وكما هو مبين سابقاً فقد عرفت مذكرة التفاهم (أ) (شركة أنظمة الفضاء البريطانية سابقاً) بوصفها المقاول الرئيس للحكومة البريطانية ، وبناءً عليه فإن الإعفاء الضريبي ينطبق على شركة (أ) والشركات التابعة والمقاولين الأجانب لهذه الشركات الذين يقومون بتنفيذ العقود بموجب برنامج اليمامة ، ومع عدم الاخلال بوجه نظر الشركة أعلاه ، تود الشركة الإفادة بأن الأمر السامي رقم (2444) يمثل تشريعاً محلياً داخلياً وبالتالي لا يمكن أن يلغي اتفاقية دولية مثل مذكرة التفاهم والتي أبرمت بين حكومتي المملكة والمملكة المتحدة بتاريخ 1986/2/17م، علاوة على ذلك فإن الأنظمة السعودية وتشريعاتها (بما في ذلك التعاميم الصادرة بأوامر سامية) لا يمكن تطبيقها بأثر رجعي ، عليه فإن استناد الهيئة على أحكام الأمر السامي رقم (2444) والذي أصبح واجب التطبيق في 1431/3/13هـ الموافق 2010/2/27م لتعديل الإعفاء الضريبي الممنوح سابقاً بموجب مذكرة التفاهم (خطاب صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بتاريخ 1406/6/8هـ) يعتبر أمراً لاغياً وباطلاً، وبناءً عليه فإن استناد الهيئة يعد أمراً غير مبرراً، كما تود الشركة الإفادة بأن الإعفاء الضريبي في هذه الحالة يستند على مذكرة التفاهم الموقعة بين حكومة المملكة والحكومة البريطانية بشأن مشروع اليمامة ، ولقد تم توقيع مذكرة التفاهم بتاريخ 1986/2/17م بين حكومة المملكة والمملكة المتحدة بشأن مشروع اليمامة وتنص مذكرة التفاهم على أن سعر الخدمات المنفذة بموجب برنامج اليمامة لا يتضمن أي ضرائب مفروضة على المقاول الرئيس (شركة أنظمة الفضاء البريطانية بوصفها المقاول الرئيسي للحكومة البريطانية)، والشركات التابعة للمقاول الرئيس (كشركة (ب) أو المقاولين الأجانب، وإن إدراج هذه المادة في مذكرة

التفاهم قصد منه تفادي فرض ضريبة دخل على الأعمال المنفذة من قبل المقاول الرئيس، والشركات التابعة له (مثل شركة (ب) والمقاولين من الباطن الأجانب والذي أكدّه الخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ الصادر من صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران "رحمه الله" الموجه إلى وزارة الدفاع البريطانية، وستلاحظ اللجنة أنه نظرا للسرية المتعلقة بالاتفاقيات الحكومية (مذكرة التفاهم) أصدر صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران رحمه الله الخطاب رقم (3/595/12/3/4) بتاريخ 1406/6/8هـ ، والذي ينص على "...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 شركة (أ)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة عن الأرباح المتحققة من البرنامج"، ومما ذكر أعلاه ستلاحظ اللجنة، بأن صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بن عبدالعزيز "رحمه الله"، أشار إلى مذكرة التفاهم بوصفها اتفاقية دولية، عليه يجب قراءة خطاب صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بن عبدالعزيز "رحمه الله" باعتباره يرتبط مباشرة بمذكرة التفاهم وهي عرفاً اتفاقية دولية وليس باعتباره خطاب منفصل ، وقد حدد خطاب صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بن عبدالعزيز "رحمه الله" بوضوح الأمور التالية وذلك فيما يتعلق ببرنامج الإمامة .

(أ) لا تشمل الأسعار المتفق عليها بشأن برنامج الإمامة على اعتماد لأي ضرائب دخل .

(ب) الاتفاق المتبادل على تخفيض تكلفة البرنامج .

(ج) التأكيد على أن شركة (أ)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة عن الأرباح المتحققة من البرنامج"، وذكر صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بن عبدالعزيز "رحمه الله"، بأن سبب منح الإعفاء الضريبي هو تخفيض تكلفة البرنامج ، وبالرجوع إلى مذكرة التفاهم، أوضح صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بن عبدالعزيز "رحمه الله"، بأن أحكام مذكرة التفاهم والتي تحدد قيمة البرنامج لا تشمل على الضرائب وهو ما يؤكد منح الإعفاء الضريبي إلى شركة (أ)، والشركات التابعة لها وشركات المقاولين من الباطن الأجنبية التابعة لها عن الأرباح المتحققة من البرنامج، وتود الشركة الإفادة بأن شركة (ب) لا تستند فقط على الخطاب المذكور أعلاه الصادر من صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بن عبدالعزيز "رحمه الله"، بل يقوم موقفها على أن الإعفاء الضريبي تم منحه استناداً إلى مذكرة التفاهم المبرمة بين حكومتي المملكة والمملكة المتحدة بشأن برنامج الإمامة ، وتمثل مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه اتفاقية دولية بين حكومتي المملكة والمملكة المتحدة ويجب عدم تفسيرها استناداً على الأنظمة المحلية حيث تمثل مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه اتفاقية دولية بين حكومتي المملكة والمملكة المتحدة، وتم بموجبها فرض بعض الالتزامات على الأطراف المتعاقدة ، ولا يمكن تحديد محتوى مذكرة التفاهم المذكورة أعلاه والحقوق والواجبات بموجبها من قبل طرف واحد من الأطراف ، وإن هذه الأمور يمكن تحديدها فقط من خلال آلية مقبولة ومعتمدة من قبل الطرفين (حكومتي المملكة والمملكة المتحدة) ، وبالتالي فإن عدم التزام أي طرف بما هو وراود 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 لتحديد ما

إذا كانت العقود المنفذة من قبل شركة (ب) معفاة من الضريبة أم لا , وفي هذا الخصوص تود الشركة الإشارة إلى الاتفاقيات الضريبية والمعاهدات الأخرى التي وقعتها المملكة مع الدول والتي تتمتع أحكامها بأولوية التطبيق عند تعارضها مع الأنظمة الضريبية المحلية المطبقة في المملكة , على سبيل المثال الاتفاقية الضريبية مع فرنسا والتي أبرمت في عام 1981م , وقد أكد ذلك المادة (35) من النظام الضريبي والتي نصت على أنه " في حالة تعارض أحكام الاتفاقية الدولية التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها مع مواد وأحكام النظام الضريبي , فإن أحكام الاتفاقية الدولية هي التي تسود في هذه الحالة " , وبناء عليه فإن النظام المحلي مثل الأمر السامي رقم (م/2444) بتاريخ 13/3/1431هـ لا يمكن أن يلغي الشروط الممنوحة بموجب الاتفاقية الدولية (مذكرة التفاهم) , ومع عدم الإخلال بما دُكر أعلاه , فمن المفهوم لدى الشركة بأن الأمر السامي رقم (7518/س) بتاريخ 1406/6/7هـ , يقر بسيادة مذكرة التفاهم باعتبارها وثيقة دولية بين حكومتين , عليه يجب تطبيق الإعفاء الضريبي على الشركة بشأن الأرباح المحققة من برنامج اليمامة استناداً على مذكرة التفاهم , ويحق للشركة (شركة ب) , باعتبارها شركة تابعة لشركة (أ) الاستفادة من الإعفاء الضريبي بشأن الأرباح المحققة بموجب برنامج اليمامة , وكما هو مبين بوضوح في مذكرة التفاهم وخطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني (في ذلك الوقت) لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام فقد تم منح الجهات التالية إعفاء ضريبي بموجب برنامج اليمامة وهي شركة (أ) في إطار عمل برنامج اليمامة , والشركات التابعة لشركة (أ) عن الأرباح المحققة في إطار عمل برنامج اليمامة والمقاولين من الباطن الأجانب لشركة (أ) عن الأرباح المحققة في إطار عمل برنامج اليمامة , وستلاحظ اللجنة بأن شركة (ب) , يصنفون ضمن الفئة الثانية وذلك لأنهم شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة (أ) , وبناء عليه فإن الإعفاء الضريبي ينطبق على هذه الشركة بشأن الأرباح المحققة من تقديم الخدمات بموجب برنامج اليمامة , وقد أوضحت الشركة لفريق الفحص الميداني خلال عمله الفحص الذي تم على حسابات الشركة الإعفاء الممنوح للشركة , وتوضح كافة الأمور المذكورة أعلاه الإعفاء الضريبي على الأعمال المنفذة في إطار عمل برنامج اليمامة وبالتالي انطباق الإعفاء الضريبي على الشركة بشأن الأرباح الناتجة من الأعمال المنفذة بموجب برنامج اليمامة , وعليه تطلب الشركة السماح بتطبيق الإعفاء الضريبي على الأرباح المحققة بموجب برنامج اليمامة .

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/5/25هـ تضمنت الإفادة بأن شركة (ب) - المكلف , كما هو مدون في محضر أعمال الفحص هي إحدى الشركات التابعة لشركة (أ) وحيث أن الأخيرة معفاة من الضريبة وكذلك مقاوليها من الباطن (على حد قولها) فبذلك تكون كل تعاملاتها مع شركة (أ) وشركاتها التابعة معفاة من الضريبة وتستند في مبدأ اعفائها على خطاب صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بن عبدالعزيز "رحمه الله" رقم (3-595/12/4) وتاريخ 1406/6/8هـ الموجه لمدير التصدير لخدمات شؤون الدفاع بوزارة الدفاع - لندن , المشار فيه إلى أن المقاول الرئيس التابع لوزارة الدفاع - لندن , وهي شركة (أ) والشركات التابعة لها وشركات المقاولون من الباطن الأجنبية التابعة لها لا تخضع للضريبة في المملكة , وتشير الشركة إلى أنها تابعة لشركة (أ) حيث أنها مملوكة لكلاً من شركتي بي (ج) وشركة (د) المملوكتان لشركة (أ) , ورداً على ما ذكره المكلف توضح الهيئة بأن شركة (ب) - المكلف , لا تعد من الشركات المعفاة من الضريبة وذلك أن المستند الذي استندت إليه الشركة في مطالبتها بالإعفاء الضريبي وهو خطاب صاحب السمو الملكي الأمير/سلطان بن عبدالعزيز "رحمه الله" رقم (3-595/12/4) وتاريخ 1406/6/8هـ لا

يعطيها الحق في ذلك، حيث أن فرض الضريبة تم بموجب أمر سامي وبالتالي فإن الاعفاء منها لا بد أن يكون بأمر سامي يصدر من نفس الجهة، وأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة و الاعفاء منها هو استثناء والاستثناء لا يجوز التوسع فيه، وذلك كما جاء بالمرسوم الملكي رقم (س/7518) وتاريخ 1406/6/7هـ والذي اعفى الحكومة البريطانية ومقاوليها من الباطن، وأنه بالرجوع الى المرسوم الملكي رقم (م/2444) وتاريخ 1431/3/13هـ الخاص بتحديد مفهوم المقاولين بالفقرة (ثانياً) فقد حددت الجهات التي يشملها الاعفاء من ضريبة دخل الشركات والتي نصت صراحة بإعفائها بمرسوم ملكي، وحيث أن الشركة لم يصدر لها مرسوماً أو أمر خاصاً بالإعفاء فإنها تخضع لضريبة الدخل، وطبقاً للخطاب الوزاري رقم (2994) بتاريخ 1431/3/21هـ فقد تم تحديد مفهوم المقاولين على النحو التالي:

المقاول الرئيسي وهو الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع الجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد (وفي الحالة التي نحن بصدها هو الحكومة البريطانية) وهي التي صدر لها إعفاء بنص صريح بموجب أمر من المقام السامي الكريم وهو ما أشار إليه المرسوم الملكي رقم (م/2444) وتاريخ 1431/3/13هـ في البند ثانياً منه وبذلك فإن الشركة محل الفحص - المكلف ليست من الجهات المعفاة من الضريبة ولم يصدر لها نص صريح بالإعفاء، وقد تأيد اجراء الهيئة بعدة قرارات استثنائية في عدم اعفاء الإيرادات الناتجة من مشروع اليمامة وإخضاعها لضريبة الدخل منها القرار الاستثنائي رقم (1027) لعام 1432هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (702) وتاريخ 1432/1/21هـ والمؤيد بموجب حكم ديوان المظالم رقم (1/4/100) لعام 1433هـ من الدائرة الإدارية الرابعة بالرياض، والقرار الاستثنائي رقم (1231) لعام 1434هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (787) وتاريخ 1434/2/2هـ، والقرار الاستثنائي رقم (1234) لعام 1434هـ .

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 الأرباح المحققة من مشروع اليمامة للدفاع للضريبة للأعوام من 2005م وحتى 2011م بحجة أن إيرادات تلك العقود ومن ثم أرباحها معفاة من الضريبة بموجب خطاب صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء وزير الدفاع والطيران والمفتش العام رقم (3-595/12/3/4) وتاريخ 1406/6/8هـ وبموجب مذكرة التفاهم الموقعة بتاريخ 1986/2/17م، في حين تتمسك الهيئة بخضوع أرباح شركة (ب) (المكلف) المحققة من مشروع اليمامة - التي يرى المكلف أنها معفاة - للضريبة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

ومما سبق يتبين أن الموضوع يتعلق بإيرادات وأرباح العقود التي لم يصرح عنها المكلف في إقراراته ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة للأعوام من 2005م وحتى 2011م على اعتبار أنها معفاة من الضريبة ، و يرجوع اللجنة إلى القوائم المالية وإلى الإقرارات لعامي 2005م و2006م وإلى الربوط الضريبية التي أجرتها الهيئة على (ب) (المكلف) ، تبين أن المكلف لم يصرح عن إيراداته من هذه العقود في إقراراته الضريبية المقدمة للهيئة لعامي 2005م و2006م بحجة أنه مُعفى من الضريبة ، و يرجوع اللجنة إلى المستندات التي اعتمدها المكلف لتقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي وتحديد خطاب وزارة

الدفاع والطيران رقم 3/595/12/3/4 وتاريخ 1406/6/8 هـ , وإلى الموافقة السامية رقم (س/7518) وتاريخ 1406/6/7 هـ المتعلقة بالتعامل مع الحكومة البريطانية وجدت أنها تنص على "أن تكون معاملتهم في هذا الخصوص مثلما عومل به الأمريكيان..." , كما رجعت اللجنة إلى الأمر السامي رقم (2151) وتاريخ 1402/9/12 هـ الذي أعفيت بموجبه الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن وتبين أنه ينص في الفقرة (3) منه على "إعفاء الحكومة الأمريكية ومقاوليها من الباطن من دفع أي رسوم أو ضرائب تفرضها حكومة المملكة" ويتضح من نصوص هذين الأمرين الساميين أن الإعفاء من الضريبة مقصورٌ على الحكومة سواءً الأمريكية أو البريطانية ومقاوليها من الباطن فقط , وحيث أن شركة (ب) (المكلف) ذكرت بخطابها رقم (2014/5058) وتاريخ 1435/8/27 هـ الموجه لهذه اللجنة بأن مذكرة التفاهم الموقعة بين الحكومة السعودية وحكومة المملكة المتحدة نصت على أنه يتعين على الحكومة البريطانية تنفيذ بعض الأعمال بموجب برنامج اليمامة, كما أنها نصت على أن الحكومة البريطانية سوف تقوم بالتعاقد مع مجموعة (أ) لإكمال بعض الأعمال بموجب برنامج اليمامة ونظراً لكون نطاق الأعمال في برنامج اليمامة كبير ومتعدد كان لزاماً على مجموعة (أ) تنفيذ هذه الأعمال من خلال الشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن وأن شركة (ب) (المكلف) يشملها الإعفاء الضريبي الممنوح لبرنامج اليمامة باعتبارها شركة تابعة لمجموعة (أ) كما أن شركة " (ب) (المكلف) مملوكة بنسبة 100% لمجموعة (أ) ومجموعة (أ) هي المقاول الرئيس بموجب برنامج اليمامة وأن الإعفاء الضريبي منح إلى برنامج اليمامة ويشمل مجموعة (أ) والشركات التابعة والمنبثقة منها والمقاولين من الباطن الذي يقومون بتنفيذ أعمال بموجب برنامج اليمامة وأن شركة (ب) (المكلف) شركة تابعة لمجموعة (أ) وأنها معفاة من الضرائب على الأرباح المحققة بموجب برنامج اليمامة, وحيث لم يثبت أن شركة (ب) (المكلف) مقاول من الباطن للحكومة البريطانية لتنفيذ متطلبات حكومة المملكة المتعلقة بمشروع اليمامة للدفاع, وحيث أن المستندات والخطابات التي استند لها المكلف في تقدير أحقيته في الإعفاء الضريبي ومنها خطاب وزارة الدفاع والطيران رقم (3-592/12/3/4) وتاريخ 1406/8/8 هـ لا تعطيه الحق في ذلك الإعفاء حيث أن فرض الضريبة تم بموجب أنظمة صادرة بمراسيم ملكية وبالتالي فإن الإعفاء من الضريبة أو الاستثناء منها يجب أن يصدر بنفس الأداة أو أمراً سامياً , وتأسيساً على ما تقدم ولأن الأصل بموجب نظام الضريبة هو الخضوع للضريبة وأن الإعفاء منها هو استثناء والاستثناء لا يجوز التوسع فيه وحيث أن الأمرين الساميين المشار إليهما آنفاً نصا على أن الإعفاء من الضريبة هو للحكومة ومقاوليها من الباطن , وحيث أن شركة (ب) (المكلف) لم تكن متعاقدة مباشرة مع الحكومة البريطانية بل هي مقاول متعاقد مع مقاول من الباطن (مجموعة (أ) للمقاول الرئيس (الحكومة البريطانية), لذا فإن إيراداتها ومن ثم أرباحها لا يشملها الإعفاء من الضريبة بموجب الموافقة السامية رقم (س/7518) وتاريخ 1406/6/7 هـ مما يتعين معه خضوع كافة إيراداتها عن أعمالها في المملكة للضريبة, ومما يعزز هذا الرأي الأمر السامي رقم (م/2444) (ب) وتاريخ 1431/3/13 هـ الصادر بالموافقة على تحديد مفهوم المقاولين والجهات التي يشملها الإعفاء من ضريبة دخل الشركات الذي نص على: "أولاً: في شأن تحديد مفهوم المقاولين:

1- المقاول الرئيس: الشخص ذو الصفة الطبيعية أو الاعتبارية الذي يتعاقد مباشرة مع الجهة الحكومية لتنفيذ المشروع محل العقد .

2- 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 .

3- 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 .

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

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

ثالثاً: في شأن مدى اعتبار الحكومة الأجنبية مقاولاً رئيساً:

أن الحكومة الأجنبية تعد هي المقاول الرئيس متى أبرمت عقداً مع جهة حكومية في المملكة سواءً أتفدته عن طريقها مباشرة , أم تعاقدت مع مقاول آخر لتنفيذ المشروع محل العقد أو جزء منه , ويعد هذا المقاول في هذه الحالة مقاولاً من الباطن للحكومة الأجنبية" .

ومما يؤكد عدم أحقية شركة (ب) - المكلف، في الإعفاء الضريبي نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15م ولائحته التنفيذية الصادرة بكتاب وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ الذي لم ينص على أي إعفاءات ضريبية باستثناء الإعفاء الذي نصت عليه المادة (10) من نظام ضريبة الدخل الذي قضى بإعفاء المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة، والكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط .

وبناءً عليه وحيث انتهت اللجنة في البند "الأول" من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية الهيئة في إجراء الربط الضريبي لعامي 2005م و2006م، فإن اللجنة تبعاً لذلك وتأسيساً عليه، تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على الأرباح المحققة من إيرادات عقوده من مشروع اليمامة لعامي 2005م و2006م لانتهاء المدة النظامية لحق الهيئة في إجراء الربط على المكلف لعامي 2005م و2006م، وترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه إعفاء أرباح إيرادات العقود المحققة من مشروع اليمامة للدفاع من الضريبة للأعوام من 2007م و2011م .

البند الثالث: التسويات المتعلقة بمشروع اليمامة للأعوام من 2005م وحتى 2011م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض الشركة على استبعاد التسويات المتعلقة بمشروع اليمامة للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة تود الإفادة بأنها استبعدت الأرباح المحققة من العقود المعفاة من الضريبة من إجمالي الأرباح المحققة للشركة , وذلك لقناعة الشركة بأنها تتمتع بالإعفاء الضريبي كما هو مبين أعلاه , ولذلك فإنها لم تطالب بحسم أي مصاريف تتعلق بالعقود المعفاة وبالتالي يجب ألا تقوم الهيئة بإجراء أي استبعادات بشأن التسويات الخاصة بتكاليف العقود المعفاة من الضريبة , وبعبارة أخرى تطالب الشركة بخضم المصاريف الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة فقط بمعنى أنهم لم يطالبوا بخضم المصاريف المتعلقة بالأعمال والعقود المعفاة من الضريبة , وبما أنه لم يتم المطالبة بخضم المصاريف المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة, فإن الهيئة لا يحق لها إجراء التسويات الخاصة بالعقود المعفاة من الضريبة على الأرباح الخاضعة للضريبة, وكما تعلم اللجنة فإنه, طبقاً للنظام الضريبي ولائحته التنفيذية, يتوجب خضم المصاريف المتكبدة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة , وبالتالي يجب على الهيئة عدم إجراء تسويات - تعديلات - على الأرباح بشأن المصاريف التي لم يتم المطالبة بها ضمن المصاريف الواجبة الخضم , وستلاحظ اللجنة بأنه ينطبق على هذه الشركة الإعفاء الضريبي كما هو مبين أعلاه وبالتالي فإن إجراء الهيئة للتسويات واستبعاد المصاريف الخاصة بالعقود المعفاة من الضريبة قد نتج عنه فرض ضريبة على هذه المصاريف التي لم يتم المطالبة بخضمها مطلقاً , عليه يعتقد المكلف بأنه يجب إدراج استبعاد هذه التسويات/المصاريف المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة وإلغاء الضريبة الإضافية المفروضة في هذا الصدد .

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/5/25هـ تضمنت الإفادة بأن المصاريف تتمثل في البنود الآتية:

- فروق الاستهلاك عن الأعوام من 2005م وحتى 2011م بإجمالي وقدره (645.386) ريال, وهي عبارة عن قيمة الاهلاك المحمل بالزيادة بالحسابات عن ما ورد بكشف الاهلاك رقم (4) المرفق بالإقرارات المقدمة من الشركة .
- المخصصات عن الأعوام من 2005م وحتى 2011م بإجمالي وقدره (7.898.874) ريال, وهو الفرق بين المكون من المخصصات والمستخدم من واقع الكشف رقم (8) بالإقرارات المقدمة من الشركة .
- مكاسب/خسائر العملات الأجنبية غير المحققة لعام 2006م و2007م و2009م بمبلغ وقدره (333.054) ريال, حيث تم حسم الأرباح غير المحققة من فروقات العملة من أرباح العام لعامي 2006م و2007م وتم إضافة الخسائر غير المحققة من فروق العملة لربح العام في 2009م وهو اجراء سليم لأنها عبارة عن أرباح/خسائر غير محققة .
- رسوم مدرسية مدفوعة بالخارج عن عامي 2005م و2011م بمبلغ وقدره (100.380) ريال, تم رد مصروف الرسوم المدرسية المدفوعة للخارج للربح طبقاً للفقرة رقم (7) من المادة التاسعة باللائحة التنفيذية .
- مصاريف ضيافة عن الأعوام من 2008م وحتى 2011م بإجمالي وقدره (380.245) ريال, حيث تم رد مصاريف الضيافة للربح لأنها ليست من المصاريف واجبة الحسم .

- التأمينات الاجتماعية وبرنامج التقاعد والمعاشات المسددة بالخارج عن الأعوام من 2005م وحتى 2011م بإجمالي وقدره (26.218.705) ريال، لم تقم الهيئة بقبول مصروف التأمينات الاجتماعية وبرنامج التقاعد والمعاشات المسددة بالخارج وذلك تطبيقاً للخطاب الوزاري رقم (3600/4) وتاريخ 1411/5/24هـ وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات منها القرار الاستثنائي رقم (1220) لعام 1433هـ .

وبصفة عامة توضح الهيئة أن معظم هذه المبالغ والبنود قامت الشركة بإضافتها لصافي الربح الضريبي بالإقرارات المقدمة منها وأن اعتراضها في هذا الشأن ناتج من أن هذه المصروفات تخص النشاط المعفى من وجهة نظرها وتعرض على إضافتها للوعاء الخاضع للضريبة وليس على صافي الأرباح بصفة عامة مما يشير إلى أن هذه البنود مرتبطة بالبند الخاص بمدى إعفاء إيرادات مشروع اليمامة من عدمه طبقاً لما سبق إيضاحه .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف استبعاد المصاريف المتعلقة بعقوده من مشروع اليمامة التي يرى أنها معفاة من الضريبة وعدم إضافتها إلى الوعاء الضريبي للأعوام من 2005م حتى 2011م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذه المصروفات إلى الوعاء الضريبي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

ومما سبق يتبين أن الشركة عند إعداد إقراراتها الضريبية قسمت إيراداتها إلى إيرادات من عقود معفاة من الضريبة وإيرادات من عقود غير معفاة، واستبعدت الأرباح المحققة المتعلقة بالعقود المعفاة من الضريبة "حسب رأيها" من إجمالي أرباح الشركة ، قناعة منها بأن الإيرادات المحققة من عقود مشروع اليمامة تتمتع بالإعفاء الضريبي، كما تبين أنها لم تحسم أي مصاريف تتعلق بالأعمال والعقود المعفاة، وفي ضوء ذلك تطالب الشركة بخضم المصاريف الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة فقط، وأن لا تقوم الهيئة بإجراء أي استبعادات أو تسويات بشأن تكاليف العقود المعفاة من الضريبة .

وبعد الدراسة يتبين أن المصاريف التي عدلت الهيئة بها نتيجة حسابات المكلف . الوعاء الضريبي المتمثلة في "فروق الاستهلاك البالغة (645.386) ريال عن الأعوام من 2005م وحتى 2011م، المخصصات البالغة (7.898.874) ريال عن الأعوام من 2005م وحتى 2011م، مكاسب/خسائر العملات الأجنبية غير المحققة البالغة (333.054) ريال للأعوام 2006م و2007م و2009م، الرسوم المدرسية المدفوعة بالخارج البالغة (100.380) ريال عن عامي 2005م و2011م، مصاريف الضيافة البالغة (380.245) ريال عن الأعوام من 2008م وحتى 2011م، التأمينات الاجتماعية وبرنامج التقاعد والمعاشات المسددة بالخارج البالغة (26.218.705) ريال عن الأعوام من 2005م وحتى 2011م" هي مصاريف تخص العقود الخاصة بمشروع اليمامة التي استبعدتها المكلف من إجمالي التكاليف تأسيساً على أن إيرادات وأرباح هذه العقود معفاة من الضريبة، وحيث أن اللجنة "ثانياً" من هذا القرار رفضت طلب المكلف إعفاء الإيرادات المحققة من عقود مشروع اليمامة من الضريبة وبما أن تسوية واستبعاد هذه المصاريف مرتبط بموضوع الإعفاء، وباستثناء عامي 2005م و2006م الذي انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية الهيئة في إجراء

الربط عليهما لانتهاء المدة النظامية لأدقية الهيئة في الربط، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة المصاريف أعلاه المتعلقة بإيرادات العقود المحققة من مشروع اليمامة إلى الوعاء الضريبي للمكلف لعامي 2005م و2006م، وترفض بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة المصاريف أعلاه المتعلقة بإيرادات العقود المحققة من مشروع اليمامة إلى الوعاء الضريبي للأعوام من 2007م حتى 2011م .

البند الرابع: غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لسنة 2005م للحيثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الفقرة (ب) من المادة (60) من النظام الضريبي تنص على أنه "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال (120) يوم من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار"، و تنص المادة (76) من النظام الضريبي على "تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ) و(ب) و(د) و(و) من المادة (60) من هذا النظام مقدارها 1% من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز (20.000) ريال ، كما تنص المادة (67) من اللائحة التنفيذية من النظام على "تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات التالية: عدم تقديم الإقرار خلال (120) يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية" .

واستناداً على الأحكام الواردة أعلاه، يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال (120) يوماً من نهاية السنة المالية لتفادي فرض غرامة عدم تقديم أو تأخير تقديم الإقرار الضريبي ، وتنتهي السنة المالية للشركة يوم 12/31 من كل عام، وستلاحظ اللجنة من تذكرة المراجعة الصادرة من قبل الهيئة بأن الشركة قدمت الإقرار الضريبي لسنة 2005م خلال (120) يوماً من نهاية السنة المالية (أي 2006/4/25م) ، وبناء عليه يجب عدم فرض غرامة عدم تقديم أو تأخير تقديم الإقرار الضريبي، وقد أكدت ذلك اللجنة الاستئنافية الضريبية بقرارها (1122) لسنة 1433هـ .

وفيما يتعلق بما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها من أن الإقرار الضريبي المقدم لسنة 2005م لم يتم المصادقة عليه من جانب المحاسب القانوني طبقاً للأنظمة المطبقة والتي أيدتها اللجنة في ذلك، فإن الشركة لا توافق على وجهة نظر الهيئة لأن الإقرار الضريبي تم المصادقة عليه من قبل محاسب قانوني طبقاً للنظام الضريبي ، وقدمت الشركة صورة الإقرار الضريبي الأصلي والإقرار الضريبي المعدل لسنة 2005م ، وستلاحظ اللجنة بأنه لم يتم إجراء أي تعديل على صيغة الإقرار ولكن تم الإشارة فقط إلى تقرير الفحص المنفذ طبقاً لمتطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والتي تحكم وتنظم إجراءات المصادقة على الدفاتر والسجلات المحاسبية من قبل المحاسبين القانونيين في المملكة ، ويلاحظ بأنه نظراً لحدثة إجراءات المصادقة على الإقرار في العام 2005م لم تصدر توجيهات واضحة من قبل الهيئة أو الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بشأن كيفية المصادقة على الإقرار ، إضافة إلى ذلك وبما أن الإقرار تمت المصادقة عليه وقبوله من قبل الهيئة فإنه ليس هناك مجال للإدعاء بأن الإقرار الضريبي لم تتم المصادقة عليه ، بناءً عليه تطالب الشركة بإلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الذي أيد إجراء الهيئة ومن ثم إلغاء غرامة عدم تقديم الإقرار لسنة 2005م .

وبعد إطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/5/25هـ تضمنت الإفادة بأنه تم إخضاع الشركة لغرامة تأخير تقديم الإقرار عن عام 2005م بواقع (20.000) ريال حيث أن المكلف قدم إقراراً معدلاً بتاريخ 2008/6/14م بنتيجة أعمال تختلف عن الإقرار المقدم في المهلة النظامية وهي 2006/4/25م، وطبقاً للمادة (60) فقرة (ب) التي تنص على أنه "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال مئة وعشرون يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار"، وكذلك المادة (76) فقرة (أ)، فقد تم فرض غرامة تأخير تقديم الإقرار بواقع (20.000) ريال وتتمسك الهيئة بصحة إجراءها .

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 عدم تقديم الإقرار لعام 2005م، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وحيث انتهت اللجنة في البند "الأول" من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية الهيئة في إجراء الربط الضريبي لعامي 2005م و2006م، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار، لانتهاء المدة النظامية لحق الهيئة في إجراء الربط الضريبي على المكلف لعام 2005م .

البند الخامس: ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/7) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة من العقود المعفاة من الضريبة للحيثيات الواردة في القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (ب) المكلف، شركة تابعة لمجموعة (.....) وبالتالي يشملها الإعفاء الضريبي الخاص بالمشاريع المنفذة على برنامج اليمامة بموجب مذكرة التفاهم التي سبق الإشارة إليها، وقد قامت شركة (ب) بسداد ضريبة الاستقطاع نيابة عن شركة (أ) على الأرباح الموزعة المدفوعة من الأرباح الخاضعة للضريبة ، بينما توزيعات الأرباح المدفوعة من الأرباح المعفاة من الضريبة يجب عدم إخضاعها لضريبة الاستقطاع ، وقد قدمت الشركة خلال الفحص الميداني لفريق الفحص التابع للهيئة كافة المعلومات الخاصة بالإعفاء كما هو مبين أعلاه ، و ربط الهيئة يتعارض مع ما ورد في مذكرة التفاهم والتي تمثل اتفاقية دولية والمؤيدة بالخطاب الصادر من صاحب السمو الملكي النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء ووزير الدفاع والطيران والمفتش العام .

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/5/25هـ تضمنت الإفادة بأن الشركة لا ينطبق عليها الإعفاء الضريبي ولذلك قامت الهيئة بإخضاع الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع بواقع 5% وذلك تطبيقاً للأمر السامي الكريم رقم (933/م ب) بتاريخ 1432/2/2هـ والذي ينص على "إلزام الشركات بتمكين مصلحة الزكاة والدخل من الاطلاع على البيانات والدفاتر والسجلات المحاسبية بالعقود المعفاة لكل سنة ضريبية على حده مع سداد ضريبة

الاستقطاع المتوجبة على الجهات غير المقيمة التي تعاملت معها حتى لو كانت هذه المدفوعات في نطاق عقود معفاة"

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المتعلقة بالأرباح الناتجة من العقود المعفاة, في حين تتمسك الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وقد تبين أن المكلف قسم أرباحه الموزعة إلى أرباح موزعة خاضعة للاستقطاع الضريبي, وأرباح موزعة غير خاضعة للاستقطاع, تأسيساً على تقسيم الإيرادات إلى إيرادات من عقود خاضعة للضريبة, وإيرادات من عقود معفاة من الضريبة, وفيما لو فرض أن هناك إعفاء ضريبي, فإن اللجنة ترى أن هناك فرق بين المشروع المعفي وبين الشركاء فيه, ومن ثم فإن الإعفاء الضريبي الممنوح للمكلف أو للمشروع "إن كان معفي" لا يمتد إلى الأرباح الموزعة على الشركاء, هذا من جهة, ومن جهة أخرى فإن اللجنة ترى أن الضريبة المستقطعة تمثل المبالغ التي يقوم الشخص المقيم الملزم بالاستقطاع وهو شركة (ب) باستقطاعها خصماً من المبالغ المدفوعة للشخص غير المقيم "الشريك غير المقيم", ومعنى ذلك أن الشخص غير المقيم هو الذي يتحمل عبئها, أما الشخص المقيم "المكلف" فمسئوليته تنحصر في خصمها من مستحقات الشخص غير المقيم وتوريدها للهيئة, وفي هذه الحالة فالأرباح الموزعة تمثل حصة الشريك الأجنبي غير المقيم, وبما أن الأرباح الموزعة دفعت لجهات غير مقيمة فإن اللجنة تطبيقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي باستقطاع ضريبة بنسبة 5% من الأرباح الموزعة المحققة من عقود من مشروع اليمامة .

البند السادس: غرامة تأخير السداد .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/8) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة تأخير للحيثيات الواردة في القرار . استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الالتزام الضريبي الإضافي وضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة نتجتا بسبب الخلاف في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف وليس نتيجة لتعمد المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي, حيث قامت الشركة بالوفاء بالتزاماتها الضريبية والالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية , وبناء على ما تقدم, يجب عدم مطالبة الشركة بسداد غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم احتسابها على أساس ربط الهيئة, وتعلم اللجنة أنه لم يكن بإمكان الشركة في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي, التنبؤ بأنه سيصبح واجباً عليهم سداد الضريبة طبقاً لربط الهيئة الذي أجرته الهيئة بعد مضي أكثر من ثلاث سنوات من تاريخ تقديم الإقرار وبالتالي فلا يوجد أي مبرر لقيام الهيئة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته الهيئة على أساس طريقة مختلفة تماماً عن الطريقة التي قدمت على أساسها الإقرارات , ويجب عدم فرض غرامة

التأخير في حالة هذه الشركة طبقاً للمادة (77/أ) من النظام الضريبي والمادة (1/68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حيث تنص المادة (77/أ) من النظام الضريبي على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في سداد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد ،" كما تنص المادة (1/68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على "1- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في الحالات التالية من ضمنها ما ورد في الفقرة (هـ) التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (68) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع"، وستلاحظ اللجنة بأن الهيئة سعت لفرض غرامة تأخير اعتباراً من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي حتى تاريخ سداد الضريبة ، ودون الإخلال بما جاء أعلاه من أسانيد لعدم وجود مبرر لفرض غرامة التأخير أصلاً، فلا يجب فرض غرامة تأخير وفقاً للمادة (1/68) والتي أوردتها الهيئة في مذكرتها حيث أن أيًا من المواد الواردة في نص المادة (1/68) لا ينطبق على حالة هذه الشركة، وتنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية للنظام على فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في سداد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع والضريبة المعجلة ، وتحسب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد ، وتود الشركة إفادة اللجنة بأن الضريبة المستحقة تم تعريفها في الفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية للنظام والتي تنص على "تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

(أ) موافقة المكلف على الربط .

(ب) مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره .

(ج) انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به الهيئة .

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

وستلاحظ اللجنة بأن الأنظمة تنص على فرض غرامة التأخير عندما تصبح الضريبة نهائية سواء كان ذلك بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض ، علاوة على ذلك تود الشركة توجيه عناية اللجنة إلى قرارات صادرة حديثاً من اللجنة الاستئنافية الضريبية منها القرار رقم (1333) لسنة 1434هـ والقرار رقم (1355) لسنة 1435هـ التي أقرت بأن غرامة التأخير تحسب من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار، وذكر أنه دون الإخلال بما ذكر أنفاً تود الشركة توجيه عناية اللجنة فيما يتعلق بفرض غرامة التأخير من جانب الهيئة إلى الآتي:

(أ) التعميم رقم (3) لسنة 1379هـ "ويكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانوني لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ... وذلك لأن القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف، كما إن القانون لا

يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية"، وبإيجاز فإن الأحوال التي لا توجب فرض غرامة التأخير هي على النحو التالي:

- وجود خلاف فني أو اختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والمكلف .

- تصرف المكلف بحسن نية .

- حتى وأن أساء المكلف تفسير النظام، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير يمكن إذا ما تصرف بحسن نية .

ومما ذكر يلاحظ أن الشركة استوفت كافة الشروط أعلاه بشأن الربط الضريبي وهو موضوع هذا الاستئناف، عليه تطلب الشركة بإلغاء ربط الهيئة وغرامة التأخير، وإن تم فرض الغرامة فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائي بموجب الأنظمة .

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/5/25هـ تضمنت الإفادة بأن الهيئة قامت بفرض غرامة تأخير السداد على فروق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع وذلك تطبيقاً للفقرة (أ) من المادة (77) من النظام الضريبي .

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 تأخير سداد فروق الضريبة التي تم احتسابها بموجب ربط الهيئة للأعوام من 2005م حتى 2011م، وفي طلبه عدم فرض غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على الأرباح الموزعة، في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة تأخير السداد على الضرائب المستحقة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبرجع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) 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 (3) من المادة (67) 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 تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" 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/2) من المادة (71) 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 (76) 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 (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة " وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة", وحيث أن اللجنة في البند الأول من هذا القرار انتهت إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم اجراء الربط الضريبي لعامي 2005م و2006م, وانتهت في البند الثاني إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على الأرباح المحققة من إيرادات عقوده من مشروع اليمامة لعامي 2005م و2006م, وانتهت في البند الثالث إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة المصاريف المتعلقة بإيرادات العقود المحققة من مشروع اليمامة إلى نتيجة الحسابات لعامي 2005م و2006م, فإن الغرامة التي تم احتسابها على الضرائب الناتجة عنها بموجب ربوط الهيئة لعامي 2005م و2006م تسقط لسقوط أصلها, وتتوجب الغرامة على الضرائب الناتجة عن البند الثاني الذي انتهت فيه اللجنة إلى تأييد إخضاع الأرباح المحققة من إيرادات العقود من مشروع اليمامة للضريبة للأعوام من 2007م حتى 2011م, والبند الثالث الذي انتهت فيه اللجنة إلى تأييد إضافة المصاريف المتعلقة بإيرادات العقود المحققة من مشروع اليمامة إلى نتيجة حسابات للأعوام من 2007م حتى 2011م, والبند الخامس الذي انتهت فيه اللجنة إلى تأييد استقطاع ضريبة بنسبة 5% من الأرباح الموزعة .

لذا ترى اللجنة عدم توجب غرامة تأخير سداد الضرائب التي تم احتسابها بموجب ربط عامي 2005م و2006م الناتجة عن البنود التي أيدت اللجنة فيها استئناف المكلف, أما فيما يخص غرامة تأخير سداد الضرائب التي تم احتسابها بموجب ربط الأعوام من 2007م حتى 2011م الناتجة عن البنود التي رفضت اللجنة فيها استئناف المكلف فإن اللجنة بالأغلبية ترى توجب غرامة تأخير السداد عليها . وفيما يتعلق بغرامة تأخير سداد الضريبة المستقطعة التي رفضت اللجنة فيها استئناف المكلف فترى اللجنة توجب غرامة تأخير السداد عليها , على أن يتم احتساب تلك الغرامات بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير ابتداء من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية .

قبول الاستئناف المقدم من شركة (ب) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (21) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً: الناحية الموضوعية .

تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم اجراء الربط الضريبي لعامي 2005م و2006م للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

أ/2- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على الأرباح المحققة من إيرادات عقوده من مشروع اليمامة لعامي 2005م و2006م للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص

ب- رفض استئناف المكلف , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع الأرباح المحققة من إيرادات عقوده من مشروع اليمامة للضريبة للأعوام من 2007م حتى 2011م .

أ/3- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة المصاريف المتعلقة بإيرادات العقود المحققة من مشروع اليمامة إلى الوعاء الضريبي لعامي 2005م و2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة المصاريف المتعلقة بإيرادات العقود المحققة من مشروع اليمامة إلى الوعاء الضريبي للأعوام من 2007م حتى 2011م .

4- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام 2005م للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

5- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باستقطاع ضريبة بنسبة 5% من الأرباح الموزعة المحققة من عقوده من مشروع اليمامة .

أ/6- عدم توجب غرامة تأخير سداد الضريبة على البنود التي انتهت فيه اللجنة إلى تأييد استئناف المكلف لسقوط أصلها .

ب- توجب غرامة تأخير سداد الضريبة على البنود التي انتهت فيه اللجنة إلى رفض استئناف المكلف وتحسب بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير

ابتداء من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد .

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم

خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار .

وبالله التوفيق،،،