

القرار رقم (1849) الصادر في العام 1438هـ

في الاستئنافين رقم (1639 و1657/ض) لعام 1435هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/4/14هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (10) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/3/7هـ كل من: و.....، كما مثل المكلف:.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئنافين المقدمتين من الهيئة ومن المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام الهيئة بنسخة من قرارها رقم (10) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (63/500) وتاريخ 1435/7/1هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (478) وتاريخ 1435/7/27هـ، كما أخطرت اللجنة المكلف بنفس القرار بموجب الخطاب رقم (62/500) وتاريخ 1435/7/1هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (507) وتاريخ 1435/8/28هـ، كما قدم ضماناً بنكياً صادراً من البنك برقم (41855ك) وتاريخ 1430/11/26هـ بمبلغ (12.718.684) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على شركة (أ) (المكلف)

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/14) بتأييد المكلف في طلبه بإلغاء فرض ضريبة الاستقطاع على المبلغ المدفوع لشركة (أ) (المكلف) لعام 2006م.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنه استكمالاً لما سبق إيضاحه أمام اللجنة الابتدائية توضح الهيئة أن طبيعة عمل شركة (أ) (المكلف) طبقاً لما جاء في محضر الفحص وما جاء في إقرار المكلف وفي الكشف المقدم لبند مصاريف تحريك المنصات يتمثل في تحريك منصة الحفر رقم إية دي (22) وطبقاً لما هو موضح في الصفحة رقم (2) من محضر الفحص تظهر عدد من الحفارات وأرقامها والإيرادات التي حققتها الشركة منها ويتضح أن الخدمة تمت على أرض المملكة حيث تزاول الشركة نشاطها بموجب العقد مع عمليات الخفجي المشتركة لتنفيذ خدمات صيانة الآبار والتنقيب، وأن عملية تحريك المنصات تبدأ من موقع الشركة بالمملكة وتنتهي إليه مما يؤكد أن النشاط أو على الأقل جزءاً منه تم مزاولته داخل المملكة ويعتبر دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة طبقاً لأحكام البند (8) من الفقرة (أ) من المادة الخامسة من النظام الضريبي ويخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% طبقاً لأحكام المادة (63) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وكذلك القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة أكد ممثلوها على وجهة نظر الشركة المذكورة في خطاب الاعتراض والموضحة في القرار الابتدائي التي تضمنت الإفادة بأن الهيئة احتسبت ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% على مبالغ "تكاليف نقل منصات الحفر" المدفوع لشركة (أ) (المكلف) بشأن منصة الحفر - إيه دي (22) وأمر الشراء رقم (20615326 - ن - أي - دي 22) بواقع (2.533.601) ريال والشركة لا توافق على ما قامت به الهيئة لأنه لا يوجد لدى الهيئة سند نظامي، وذلك أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تجيز للهيئة أن تفرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على المبالغ التالية فقط وفي الحالات التالية:

1- إذا كانت المعاملة تمت بين جهتين متنسبتين.

2- أن تكون المعاملة مندرجة تحت تعريف أي دفعات أخرى، وأن يكون العمل قد نفذ داخل المملكة.

وفي هذه الحالة يجب الملاحظة بأن شركة (أ) (المكلف) ليست جهة متنسبة حسب التعريف الوارد في المادة (64) من نظام ضريبة الدخل لأن الملكية المشتركة لشركة الحفر وشركة (أ) (المكلف) ليست 50% أو أكثر.

وبالنسبة لطبيعة الأعمال ومكان تأدية الخدمة فتود الشركة أن تقدم نسخة من اتفاقية حوض السفن وكذلك أمر الشراء رقم (206153226 - ن - أيه دي 22) فيما يتعلق بأعمال الترميم والتطوير لمنصة الحفر إيه دي 22 مع نسخة من الملحق (1) التي تتضمن تفاصيل الأعمال التي يتعين تنفيذها من قبل شركة (أ) (المكلف) وستلاحظ اللجنة أن

الهيئة احتسبت ضريبة استقطاع بنسبة 15% على التكلفة المفوترة، وأن شركة (أ) (المكلف) خلال عام 2006م قامت بفوترة 50% من أمر الشراء بمبلغ (283.756) دولار، و50% من اتفاقية حوض السفن بمبلغ (391.697) دولار، وبناء على ذلك احتسبت الهيئة ضريبة الاستقطاع على مبلغ (2.533.601) ريال، وكما هو موضح اعلاه فإن اتفاقية حوض السفن تبلغ (783.393) دولار، وستلاحظ اللجنة من خلال دراسة الملحق (1) المشار إليه أنفاً أن بعض التكاليف التي يتضمنها هذا الملحق تتمثل طبيعتها في مواد ولوازم وهذه يجب أن لا تخضع لضريبة الاستقطاع لأن توريد البضائع غير خاضع للضريبة ومن ذلك قيمة مولد الطوارئ للمدركات والقوائم القوسية البالغة (247.622) دولار وهي مضمنة في سعر اتفاقية حوض السفن البالغة (783.393) دولار، كما أن أمر الشراء البالغ (567.511) دولار يتعلق بترميم وتطوير المساكن وهذا يتطلب كمية كبيرة من المواد وقطع الغيار والخدمات الأخرى التي لا تندرج تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية الأمر الذي يؤكد بأن توريد المواد والخدمات المقدمة خارج المملكة خلاف الخدمات الفنية والاستشارية لا تندرج تحت تعريف "الدخل من مصدر في المملكة، وذكر المكلف أن اتفاقية حوض السفن في المادة (2) منها نصت صراحة على أن مكان تنفيذ وتأدية العمل خارج المملكة في مرافق المقاول بالشارقة - الامارات العربية المتحدة، وبناء عليه تطالب الشركة بعدم إخضاع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع لأن هذه المبالغ لا تعد دخلاً من مصدر في المملكة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة تأييدها في استقطاع ضريبة بنسبة 15% من المبالغ المدفوعة لشركة شركة (أ) (المكلف) لعام 2006م، في حين يرى المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة لشركة (أ) (المكلف) للضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً 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 (1) من المادة (63) 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 عدة أمور منها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟ وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على ما تم تقديمه من إيضاحات وبيانات ومستندات بما في ذلك اتفاقية حوض السفن وأمر الشراء رقم (206153226 - ن - أيه دي 22) والملحق (1) الذي تضمن تفاصيل الأعمال التي يتعين تنفيذها من قبل شركة (أ) (المكلف) المتعلقة بأعمال الترميم والتطوير لمنصة الحفر أيه دي 22 تبين أن المادة (4) من اتفاقية حوض السفن نصت على "أن مكان تنفيذ العمل في مرافق المقاول بالشارقة الامارات العربية المتحدة" وبناء عليه وحيث تبين أن المبالغ المدفوعة إلى شركة (أ) (المكلف) كانت مقابل أعمال ترميم وتطوير لمنصة الحفر أيه دي 22 والتي تم تنفيذها خارج المملكة ومقابل توريد مواد وبما أن نظام ضريبة الدخل لا يُعد هذه الأعمال ولا يصنفها ضمن الدخول المتحققة من مصدر في المملكة والتي نصت عليها المادة (5) من النظام والمادة (5) من اللائحة لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بتأييد المكلف في طلبه عدم اخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (أ) (المكلف) خلال عام 2006م لضريبة الاستقطاع.

البند الثاني: غرامة تأخير بدء العمل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد الهيئة في تعديل نتيجة العام بمبلغ (15.561.867) ريال لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وذكر أن شركة (أ) (المكلف) وقعت العقد رقم (6600014280) مع بتاريخ 2005/8/14م لتأجير منصة الحفر رقم (إيه دي - 38) إلى, وإن المتعارف عليه في مجال خدمات حفر آبار النفط أن تقوم شركات الحفر أولاً بتوقيع العقود مع العملاء ثم تختار من السوق العالمية منصات الحفر الملائمة التي تلي متطلبات العميل المحددة من أجل تنفيذ عمليات الحفر، وإن عملية العثور على منصات الحفر بالمواصفات المطلوبة يستغرق في العادة وقتاً ولذلك قد يحدث تأخير في بدء عمليات الحفر، وأنه خلال عام 2006م كان هناك ارتفاع في الطلب على منصات حفر آبار الزيت وكان هناك نقص في منصات الحفر ذات المواصفات المطلوبة، وبناء على ذلك لم تتمكن الشركة من العثور على منصة حفر بالمواصفات التي طلبتها بما يتيح بدء عمليات الحفر في الوقت المحدد بموجب العقد، وكان يتعين على الشركة بموجب المادة (4) من الجدول (ج) من العقد أن تبدأ العمل بتاريخ 2006/7/31م، ولكن نظراً إلى التأخير في العثور على منصات الحفر المطلوبة بدأ العمل الفعلي في 2006/10/14م، وقد أقرت تاريخ مباشرة العمل باعتباره "2006/10/14م الساعة الثانية عشرة ظهراً وذلك بخطابها المؤرخ في 2008 /1/28م، وإن المادة (4) من الجدول (ج) من العقد تنص على أنه، في حال أي تأخير في بدء العمليات بعد

2006/7/31م يكون الحق في تخفيض الأسعار المتوجبة الدفع بموجب الفقرات (3-3 و 4-3 و 5-3) من الجدول "ج" بمقدار 50% لعدد الأيام بين 2006/7/31م وتاريخ بدء العمل الفعلي", حيث تنص المادة (3-3) والملحق (1) من الجدول (ج) من العقد على سعر عمل يومي بمعدل (412.234/90) ريال لليوم الواحد, وقد احتسبت شركة (أ) (المكلف) غرامة التأخير على أساس المادة المذكورة وخفضت إيراداتها بنفس المبلغ خلال عام 2006م لأن التأخير قد حدث فعلياً في عام 2006م ولذا تم تكبد غرامة التأخير في عام 2006م وقد احتسبت غرامة التأخير بمبلغ (15.561.867) ريال على هذا النحو (75.5×%50×412.234/90) وقدمت شركة (أ) (المكلف) المستندات المؤيدة التي تبين تسجيل الغرامة التعاقدية المذكورة أعلاه في عام 2006م, كما قدمت تأكيداً من لغرامة التأخير البالغة (15.561.867) ريال عن سنة 2006م نتيجة التأخر لمدة (75.5) يوماً, وأوردت شركة الحفر فيما يلي مطابقة للإيراد من العقد رقم (660001428) لعام 2006م:

| البيان | ريال |
|------------------------------------------------------------|--------------|
| أتعاب تجهيز | 41.261.000 |
| أتعاب تسريح | 26.257.000 |
| إجمالي إيراد التجهيز | 67.518.000 |
| إيراد التشغيل - لشهر: أكتوبر 2006م | 6.131.994 |
| نوفمبر 2006م | 12.212.459 |
| ديسمبر 2006م | 12.255.400 |
| إيرادات أخرى | 169.183 |
| المجموع: | 98.287.036 |
| ناقصا: غرامة التأخير المفروضة من قبل | (15.561.867) |
| الإيراد من العقد رقم (660001428) وفقاً لبيان متابعة العقود | 82.725.169 |

كما قدمت الشركة أيضاً شهادة مراجعي الحسابات التي تؤكد أن الغرامة التعاقدية فرضت وفقاً للمادة (3-3) من الجدول (ج) من العقد رقم (660001428), وبالنسبة لما ذكرته لجنة الاعتراض الابتدائية بأن شركة (أ) (المكلف) خالفت معيار العرض والإفصاح العام رقم (1) الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في التصريح عن الإيراد لعام 2006م, فقد ردت عليه الشركة بأنه تم التصريح عن إيراد عام 2006م في الإقرار الضريبي والزكوي وفقاً للقوائم المالية المدققة لعام 2006م المعدة وفقاً لمعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمدققة حسب الأصول من قبل مراجعي حسابات مرخصين دون أي تحفظ, وذكرت أن اللجنة سوف تلاحظ بأن الإيضاح (2) حول القوائم المالية المدققة ينص على أنه "تم إعداد القوائم المالية المرفقة وفقاً للمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين".

وفي ضوء الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد الشركة أن التصريح عن الغرامة التعاقدية في الفوائم المالية المدققة لعام 2006م يتفق تماما مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وتود شركة (أ) (المكلف) أيضا أن تلفت انتباه اللجنة (وكما أكدته الهيئة في وجهة نظرها) إلى أن الغرامة التعاقدية فرضت من قبل بسبب التأخر في بدء العمل من 2006/7/31م إلى 2006/10/14م، وبناء على ذلك فإن حدث الغرامة التعاقدية قد وقع فعليا خلال عام 2006م ولذلك يجب اعتماد تلك التكلفة كمصروف فعلي جائر الحسم لعام 2006م وفقا لأحكام النظام الضريبي السعودي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، واللجنة تدرك بأن الشركة حملت الغرامة التعاقدية المذكورة أعلاه في حساباتها لعام 2006م وفقا لمبدأ الاستحقاق المحاسبي والذي يتمشى أيضا مع المادتين (12) و(25) من نظام ضريبة الدخل واللتين تنصان على "المادة (12): المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل: جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل".

- المادة (25) (أ) "يدون المكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق الدخل والمصاريف عند استحقاقها".

وبالنسبة لما ذكرته لجنة الاعتراض الابتدائية بخصوص الفقرة (6) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية، فتود الشركة الافادة بأن المادة (10) الفقرة (6) من اللائحة التنفيذية تؤكد بأن الغرامة التعاقدية هي مصروف فعلي واجب الحسم وقد حددت تلك المادة: "المصاريف التي لا يجوز حسمها ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (6): الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو الواجبة السداد لأي جهة في المملكة، مثل المخالفات المرورية، ومخالفات الإضرار بالمرافق العامة، أما الغرامات المالية 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.

وبالإضافة إلى ذلك تود الشركة أن تورد فيما يلي المادة (13) الفقرة (و) من نظام ضريبة الدخل والتي تؤكد أن الغرامات التعاقدية هي مصروف فعلي واجب الحسم: "الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو واجبة السداد لأي جهة في المملكة باستثناء المبالغ المسددة مقابل الإخلال بشروط والتزامات تعاقدية"، وستلاحظ اللجنة أن المادتين المذكورتين يسمحان باعتماد الغرامات التعاقدية كمصروف فعلي واجب الحسم للأغراض الضريبية، وبالنظر إلى الحقائق المذكورة فإن الغرامة التعاقدية المشار إليها آنفا فرضت من قبل وفقا لأحكام العقد ولذلك فإنها تمثل غرامة تعاقدية، وبناء على ذلك واستنادا إلى أحكام المادتين المشار إليهما

أعلاه فإنه يجب اعتماد هذه الغرامة التعاقدية كمصروف فعلي واجب الحسم لعام 2006م، وإن إشارة لجنة الاعتراض الابتدائية للمادة (10)(6) من اللائحة التنفيذية لتأييد قرارها هي إشارة من غير أساس ولا مبرر لها.

كما تود الشركة أن تلفت عناية اللجنة إلى أن الهيئة عند إجراء الربط النهائي لعام 2006م لم تقدم أي سبب محدد لرفض اعتماد الغرامة التعاقدية المذكورة أعلاه كمصروف فعلي واجب الحسم لعام 2006م، وتود الشركة أيضاً أن تلفت انتباه اللجنة إلى المادة (59) الفقرة (7) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه إذا قامت الهيئة بإجراء أي تعديلات على إقرار المكلف فإن إشعاره بالتعديلات وأسباب التعديل، وأورد المكلف فيما يلي نص المادة (59) الفقرة (7) من اللائحة التنفيذية: "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".

وستلاحظ اللجنة بأن الهيئة، لم تذكر سبب رفض عدم اعتماد الغرامة التعاقدية المذكورة أعلاه في الربط على عام 2006م، ولم تتقيد بأحكام المادة (59) من اللائحة التنفيذية وبالتالي فإن معالجتها تلك تكون باطلة ولاغية، وفي ضوء الحقائق والمستندات المذكورة أعلاه، تطالب الشركة بعدم إضافة الغرامة التعاقدية المفروضة من قبل ... بواقع (15.561.867) ريال إلى نتيجة حسابات عام 2006م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/7هـ تضمنت الافادة بأنها قامت برفض تخفيض الإيرادات بمبلغ (15.561.867) ريال للأسباب التالية:

أ- أن الشركة لم تقيد كافة الإيرادات عن العقد بمبلغ (98.287.037) ريال بغض النظر عن استحقاق فرض الغرامات، وإنما تم قيد الإيرادات بعد حسم مبلغ الغرامات، وهذا في الحقيقة يخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تقضي تسجيل الحدث في تاريخ وقوعه، فكان يجب على الشركة القيد في الدفاتر كافة الإيرادات وعند استحقاق الغرامات يتم تخفيض الإيرادات طبقاً للمستندات ومدى قبولها ونظاميتها.

ب- بملاحظة فارق تاريخ توقيع العقد بين شركة (أ) (المكلف) وبين ...، وتاريخ استئجار الحفار، يتبين أن تاريخ استئجار الحفار لاحق بوقت طويل عن الاتفاقية أو حتى عن تاريخ النشاط الفعلي لعمل الحفار، مما يثبت بأن الشركة متساهلة في تحمل تلك الغرامات ومتغافلة عن مبدأ المقابلة المحاسبي وبالتالي

لا يجوز تحميل الحسابات بتلك الغرامات في ظل مفهوم مبدأ المقابلة المحاسبي، وطبقاً للمادة (10) فقرة (6) من اللائحة تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الغرامة التي فرضتها شركة عليه نتيجة التأخير في بدء العمل البالغة (15.561.867) ريال إلى نتيجة حساباته لعام 2006م، في حين تتمسك الهيئة بإضافة هذا المبلغ إلى نتيجة حسابات المكلف للعام المذكور، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على ما تم تقديمه من بيانات وإيضاحات ومستندات بما في ذلك العقد الموقع مع وتديداً للفقرة (4) من الجدول (ج) من العقد المتعلقة بالغرامات التعاقدية، وخطاب الذي يفيد بأن تسليم منصة الحفر كان متأخراً عن الموعد المحدد بموجب العقد، والفواتير المعدلة بالتخفيض في الإيرادات بمبلغ الغرامات، وصلت اللجنة إلى قناعة بكفاية تلك المستندات لإثبات التخفيض في الإيرادات بهذه الغرامات بعد أن تبين أن قد فرضت على المكلف بموجب الاتفاقية الموقعة بينهما غرامة نتيجة عدم التزامه ببدء العمل في التاريخ المتفق عليه بمبلغ مقداره (15.561.867) ريال حيث نصت المادة (4) من الجدول (ج) من العقد على أنه، في حال أي تأخير في بدء العمليات بعد 2006/7/31م يكون ل.... الحق في تخفيض الأسعار المتوجبة الدفع بموجب الفقرات (3-3 و3-4 و3-5) من الجدول "ج" بمقدار 50% لعدد الأيام بين 31/7/2006م وتاريخ بدء العمل الفعلي"، ولأن فرض هذه الغرامة يعد تخفيض في الإيرادات أو تحميل على المصرف فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية اتضح لها أن المادة (12) من النظام والمادة (25) من اللائحة التنفيذية وكذلك المادة (10) من اللائحة تجيز حسم الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط العقد كغرامة تأخير التنفيذ وسوء التنفيذ ضمن المصاريف جائزة الحسم، وتطبيقاً لما جاء في الفقرة (6) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه "لا يجوز حسم المصاريف الآتية: ... 6- 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... الخ" وحيث قدم المكلف المستندات المؤيدة لفرض هذه الغرامة من الجهة المتعاقد معها (...). لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته بالغرامة التي احتسبتها عليه بسبب مخالفته شروط العقد الموقع بينهما ومن ثم تأييده في طلبه عدم إضافة هذه الغرامة إلى نتيجة حساباته لعام 2006م.

البند الثالث: تكاليف تسريح واخرى متنوعة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) بتأييد الهيئة بإضافة تكاليف تسريح وتكاليف أخرى متنوعة بمبلغ (7.810.372) ريال إلى نتيجة عام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وذكر أن شركة (أ) (المكلف) أجرت منصة الحفر (إيه دي 38) إلى وفقاً للعقد رقم (660001428) واستلمت أتعاب تجهيز وتسريح بواقع (41.261.000) ريال و(26.257.000) ريال على التوالي وسُجِلت هذه الأتعاب كإيراد لعام 2006م، وقدمت الشركة نسخة من مستند العطاء الذي يظهر أتعاب التجهيز والتسريح البالغة (41.261.000) ريال و(26.257.000) ريال على التوالي، وذكر أن دمجت كلا من أتعاب التجهيز وأتعاب التسريح معاً في العقد رقم (660001428) حيث أوردتها كأتعاب تجهيز بمبلغ (67.518.000) ريال، وقدم المكلف الصفحة ذات الصلة من عقد الذي يُظهر أتعاب التجهيز بمبلغ (67.518.000) ريال، وذكر أن اللجنة سوف تلاحظ من الجدول التالي أن إيرادات التجهيز والتسريح البالغة (41.261.000) ريال و(26.257.000) ريال قد سُجِلت في عام 2006م.

| البيان | ريال |
|------------------------------------------------------------|--------------|
| أتعاب تجهيز | 41.261.000 |
| أتعاب تسريح | 26.257.000 |
| إجمالي إيراد التجهيز | 67.518.000 |
| إيراد التشغيل - لشهر: أكتوبر 2006م | 6.131.994 |
| نوفمبر 2006م | 12.212.459 |
| ديسمبر 2006م | 12.255.400 |
| إيرادات أخرى | 169.183 |
| المجموع: | 98.287.036 |
| ناقصاً: غرامة التأخير المفروضة من قبل | (15.561.867) |
| الإيراد من العقد رقم (660001428) وفقاً لبيان متابعة العقود | 82.725.169 |

وقد أبرمت شركة (أ) (المكلف) اتفاقية لاستئجار وحدة حفر بحرية بقوائم رافعة تعرف باسم "....." (وهي منصة الحفر إيه دي - 38) من (ب) بتاريخ 2005/8/25م، وتم تسليم منصة الحفر (إيه دي - 38) لشركة (أ) (المكلف) خلال عام 2006م، ووفقاً لأحكام الاتفاقية يتعين إعادة تسليم منصة الحفر إلى شركة (ب) وسجل المبلغ المذكور أعلاه كاستحقاق بشأن تكلفة تسريح منصة الحفر، وقدم المكلف نسخة من مستند قيد اليومية الذي تضمن تسجيل الاستحقاق المذكور أعلاه.

وفيما يلي تفاصيل التكلفة المسجلة كاستحقاق:

| البيان | ريال | رقم الإيضاح |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------------|
| أتعاب تسريح بمبلغ مقطوع (المادة 2-3 من الاتفاقية مع (ب)) | 3.751.000 | الإيضاح 1 |
| استحقاق تكاليف متنوعة مستحقة وفقا للمادة 5-1 والمادة 6-1 من الاتفاقية مع (ب) | 4.059.372 | الإيضاح 2 |
| المجموع: | 7.810.372 | -- |

الإيضاح 1:

وفقا للمادة (2-3) من الاتفاقية بين شركة (ب) وشركة (أ) (المكلف) يتعين على المستأجر، وهو شركة (أ) (المكلف)، دفع أتعاب تسريح بمبلغ مقطوع مقداره (1.000.000) دولار أي (3.751.000) ريال عند إعادة تسليم منصة الحفر.

الإيضاح 2:

سجل هذا المبلغ كاستحقاق لمواجهة تكلفة الأعمال المتعددة التي يتعين تنفيذها عند تسريح منصة الحفر من قبل شركة (أ) (المكلف) وفقا للمادتين (5-1) و(6-1) من الاتفاقية المبرمة مع (ب)، وهذا يتضمن تكلفة نقل منصة الحفر من المياه الإقليمية للمملكة إلى المياه الدولية خارج حدود دولة الإمارات العربية المتحدة وأعمال الصيانة الأخرى المنصوص عليها في المادة (6-1) من الاتفاقية، وقدم نسخة من الصفحة ذات الصلة من الاتفاقية.

وذكر أن اللجنة ستلاحظ أن شركة (أ) (المكلف) تتبع مبدأ الاستحقاق المحاسبي وأن التكلفة المذكورة أعلاه سجلت كاستحقاق في عام 2006م وفقا للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل السعودي والتي تنص على ما يلي: "المادة الثانية عشرة: المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل:

جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (الثالثة عشرة) من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل".

كذلك تود شركة (أ) (المكلف) أن تلفت انتباه اللجنة إلى المادة (25) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على ما يلي: "يدون المكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق الدخل والمصاريف عند استحقاقها".

وقد قدمت الشركة المستندات المؤيدة للتكلفة المذكورة أعلاه وهي كما ذكرت "قائمة كاملة بالفواتير المستلمة خلال السنوات من 2007م إلى 2009م بشأن مبلغ الاستحقاق المسجل في عام 2006م، ونسخ من المستندات المؤيدة على سبيل العينة".

وكما هو معلوم فإنه طالما تم تسجيل الإيراد من التسريح في عام 2006م، فإن التكلفة المقابلة المتعلقة بالتسريح (التي على الشركة التزام تعاقدي بتكبتها) يجب أن تسجل أيضا في 2006م لمقابلة الإيراد من أتعاب التجهيز المسجل في عام 2006م، وعليه فإنه ليس هناك ما يبرر الاعتراف بإيراد التسريح في عام 2006م ورفض اعتماد تكاليف التسريح كمصروف فعلي واجب الحسم للسنة عندما تكون تلك التكلفة مؤيدة حسب الأصول بالمستندات المؤيدة اللازمة.

وبخصوص استناد لجنة الاعتراض الابتدائية إلى المادة (9) الفقرة (1) من اللائحة التنفيذية تأييدا لقرارها برفض مصروف التسريح كمصروف واجب الحسم لعام 2006م تود شركة (أ) (المكلف) أن تورد فيما يلي المادة (9) الفقرة (1) من اللائحة التنفيذية التي تنص على: "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرارات إثبات أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.

وفي ضوء الحقائق والمستندات المقدمة أعلاه يتضح من دون أي ريب أن مصاريف التسريح المذكورة هي:

(أ) مصاريف فعلية مؤيدة حسب الأصول بالمستندات المؤيدة اللازمة المقدمة.

(ب) تتعلق بتحقيق إيراد التجهيز والتسريح البالغ (67.518.000) ريال المصرح عنه كإيراد خاضع للضريبة لعام 2006م.

(ج) تتعلق بعام 2006م لأن الإيراد المتعلق بها تم الاعتراف به خلال نفس العام.

(د) ليست مصاريف ذات طبيعة رأسمالية.

وبالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه فإن مصاريف التسريح أعلاه مستوفية للشروط الأربعة اللازمة لاعتمادها والمنصوص عليها في المادة (9) الفقرة (1).

وبناء على ذلك فإن إشارة لجنة الاعتراض الابتدائية إلى المادة (9) من اللائحة التنفيذية لتأييد قرارها هي إشارة من غير أساس ولا مبرر لها.

وفي ضوء التوضيحات والمستندات المذكورة أعلاه تطالب الشركة باعتماد تكلفة التسريح البالغة (7.810.372) ريال ضامن المصاريف جائزة الحسم لعام 2006م أو السماح بتأجيل إيراد التسريح البالغ (26.257.000) ريال مقابل ذلك.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/7هـ تضمنت الافادة بأنها قامت برفض المصاريف البالغة (7.810.372) ريال كمصاريف فعلية جائزة الحسم لعام 2006م, استناداً للفحص الميداني لهذا البند حيث تم اختيار العينات التالية مبلغ (3.032.521) ريال ومبلغ (4.777.851) ريال وتبين أنه تم قيدها في الدفاتر على أساس تقديري وبدون مستندات, وذلك طبقاً للمادة (58) فقرة (9) فقرة (أ) والمادة (56) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية, وعليه تتمسك الهيئة بصحة اجراءها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي, وعلى الاستئناف المقدم, وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات, تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد مصاريف التسريح وأخرى متنوعة البالغة (7.810.372) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2006م, وطلبه في حال عدم الموافقة على ذلك باستبعاد إيرادات بنفس القدر من سنه 2006م وإدراجها مع ما يقابلها من مصاريف في سنة 2007م, في حين تتمسك الهيئة بعدم اعتماد هذه المبالغ ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2006م, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتبين أن الهيئة رفضت هذه المصاريف لكونها محتسبة ومقيدة في الدفاتر على أساس تقديري وبدون مستندات, وتبين أن الشركة تطالب باعتماد مصاريف التسريح وأخرى متنوعة البالغة (7.810.372) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2006م كونها مصاريف فعلية تم التصريح عن الإيراد المقابل لها البالغ (26.257.000) ريال في عام 2006م, وفي حال عدم الموافقة على ذلك فإنها تطالب بأن يتم السماح بتأجيل الإيرادات المقابلة لها البالغة (26.257.000) ريال في عام 2007م.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على ما تم تقديمه من بيانات وإيضاحات ومستندات تبين أن الخلاف حول مصاريف التسريح وأخرى متنوعة بالإضافة إلى أنه خلاف مستندي حسب وجهة نظر الهيئة, فإنه أيضاً خلاف يتعلق بتوقيت الإيرادات البالغة (26.257.000) ريال والمصروفات البالغة (7.810.372) ريال الخاصة بالتجهيز والتسريح وهل يتم ادراج المصاريف البالغة (7.810.372) ريال في سنة 2006م تطبيقاً لمبدأ المقابلة كون الإيراد المقابل لها أدرج في سنة 2006م, أم يتم إدراجها في سنة 2007م باعتبار أن الخدمات المتعلقة بها قدمت في سنة 2007م, وحيث تبين أن المكلف أدرج الإيرادات المقابلة لهذه التكاليف في سنة 2006م فإن اللجنة تطبيقاً لمبدأ المقابلة تؤيد المكلف في طلبه اعتماد هذه المصاريف في سنة 2006م.

البند الرابع: رواتب وأجور بالزيادة لعام 2005م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/7) بتأييد الهيئة في إضافة رواتب وأجور محمله بالزيادة بمبلغ (1.086.623) ريال إلى عام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار، وذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت الهيئة في رفض فرق الرواتب والأجور البالغة (1.086.623) ريال لعام 2005م لوجود فرق بين الرواتب والأجور الفعلية الخاضعة لاشتراك التأمينات الاجتماعية المصرح عنها في شهادة مراجعي الحسابات لأغراض اشتراكات التأمينات الاجتماعية والمبلغ المذكور في شهادة التأمينات الاجتماعية الصادرة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، وذكر المكلف أن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية ارتكبت خطأ عند إصدار شهادة التأمينات الاجتماعية لسنة 2005م حيث أظهرت إجمالي الرواتب والأجور الخاضعة لاشتراك التأمينات الاجتماعية بمبلغ (90.582.488) ريال بدلاً من الرواتب والأجور الفعلية الخاضعة لاشتراك التأمينات الاجتماعية بمبلغ (91.669.111) ريال وقد أسفر ذلك الخطأ عن إظهار فرق بمبلغ (1.086.623) ريال، وذكر أن مراجعي الحسابات قد صادقوا على المبلغ المذكور أعلاه بشكل صحيح كفرق بين الرواتب والأجور المدرجة في شهادة التأمينات الاجتماعية والرواتب والأجور المدرجة في سجلات شركة (أ) (المكلف) ما يؤكد بأن المبلغ (1.086.623) ريال هو تكلفة فعلية وفقاً لدفاتر شركة (أ) (المكلف)، وقدم المكلف نسخة من شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2005م وشهادات مراجعي الحسابات، كما قدم المكلف بياناً تحليلياً للرواتب والأجور المصرح عنها للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية والاشتراكات الشهرية المدفوعة لها خلال عام 2005م مع نسخ من الإيصالات الصادرة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، وذكر أن اللجنة ستلاحظ بأن البيان التحليلي ونسخ إيصالات المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية المذكورة أعلاه تؤكد مبلغ الرواتب والأجور الصحيح هو مبلغ (91.669.111) ريال وتثبت أنه عند إصدار شهادة 2005م أكدت المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية سهواً أن مبلغ الرواتب والأجور هو (90.582.488) ريال بدلا من المبلغ الصحيح (91.669.111) ريال.

وفي ضوء التوضيحات والمستندات المذكورة أعلاه تطالب الشركة باعتماد فرق الرواتب والأجور البالغة (1.806.623) ريال كتكلفة فعلية لعام 2005م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/7هـ تضمنت الافادة بأنها قامت برفض مبلغ (1.086.623) ريال من الاجور والرواتب حيث اعتبرتها مبالغ محملة بالزيادة وذلك لأن اجمالي الاجور والرواتب طبقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية (90.582.488) ريال، وأن مبلغ الرواتب الخاضعة لنظام التأمينات

الاجتماعية المحمل بالحسابات والمرفقة بشهادة المحاسب القانوني هو (91.669.111) ريال وعليه قامت الهيئة باعتماد الرواتب والأجور طبقاً لشهادة التأمينات الاجتماعية، وعليه تتمسك الهيئة بصحة اجراءها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد فرق الرواتب والأجور البالغ (1.806.623) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسم هذه الفروقات ضمن المصاريف جائزة الحسم، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتبين أن المكلف أشار في اعتراضه وفي استئنافه إلى أن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية ارتكبت خطأ عند إصدار شهادة التأمينات الاجتماعية لسنة 2005م حيث أظهرت إجمالي الرواتب والأجور الخاضعة لاشتراك التأمينات الاجتماعية بمبلغ (90.582.488) ريال بدلاً من الرواتب والأجور الفعلية الخاضعة لاشتراك التأمينات الاجتماعية بمبلغ (91.669.111) ريال وأنه نتج عن ذلك الخطأ إظهار فرق في الرواتب بمبلغ (1.086.623) ريال، كما تبين للجنة أن مراجعي الحسابات قد صادقوا على الفرق المذكور أعلاه كفرق بين الرواتب والأجور المدرجة في شهادة التأمينات الاجتماعية والرواتب والأجور المدرجة في دفاتر وسجلات الشركة.

وباطلاع اللجنة على شهادة التأمينات الاجتماعية لعام 2005م، وعلى شهادات مراجعي الحسابات، وكذلك الاطلاع على البيانات التفصيلية للرواتب والأجور المصرح عنها للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية والاشتراكات الشهرية المدفوعة لها خلال عام 2005م، وعلى الإيصالات الصادرة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، تبين أن المستندات المذكورة أعلاه تفيد بأن إجمالي الرواتب والأجور طبقاً لدفاتر وسجلات الشركة المسموح بتحميلها ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م هي مبلغ (91.669.111) ريال، لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه اعتماد فرق الرواتب والأجور البالغة (1.086.623) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2005م.

البند الخامس: مصروفات تحريك منصات عام 2006م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/6) بتأييد الهيئة في إضافة مصروفات تحريك منصات بمبلغ (19.323.403) ريال لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الموضوع لا يتعلق باحتساب الإيراد وتقدير التكلفة وفقاً لطريقة نسبة الانجاز وإنما يتعلق بمقابلة الإيراد المعترف به مع التكلفة المتكبدة لتحقيق ذلك الإيراد، وذكر أن اللجنة ستلاحظ بأن

الشركة قد عبات وقدمت حسب الأصول جدول متابعة العقود الكشف (1) من الإقرار الضريبي/الزكوي لعام 2006م, ونظرا إلى عدم وجود سعر عقد ثابت (بل كان العقد على أساس سعر الوحدة) للعقد رقم (hq462ed04), فقد ذكرت الشركة بشكل صحيح "عقد بسعر الوحدة" في العمود المخصص لسعر العقد, وعلاوة على ما تقدم تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى أن السياسات المحاسبية كما وردت في الإيضاح (2) حول القوائم المالية المدققة لعام 2006م لا تقتضي الاعتراف بالإيراد على أساس نسبة الانجاز, بل أنه يتم الاعتراف بالإيراد عند تأدية الخدمات ووفقا لشروط العقد, وبناء على ذلك فإن ما ذكرته لجنة الاعتراض الابتدائية بشأن التكاليف التقديرية حتى إكمال العقد (للاعتراف بالإيراد على أساس نسبة الانجاز) لا تمت بصلة لهذه الحالة, وستلاحظ اللجنة أن الشركة قدمت كل ما يلزم من حقائق ومستندات لهيئة الزكاة والدخل ولجنة الاعتراض الابتدائية في سياق دراستها لإثبات أن التكلفة المذكورة أعلاه تم تكبدها لتحقيق الإيراد المصرح عنه في الإقرار الضريبي لعام 2006م الأمر الذي تجاهلته لجنة الاعتراض الابتدائية عند دراسة التكلفة المذكورة أعلاه, وبالإضافة إلى ما تقدم تود الشركة أن تقدم التوضيحات التالية بشأن مصاريف تحريك منصات الحفر المذكورة أعلاه:

أبرمت شركة (أ) (المكلف) عقدا مع عمليات الخفجي المشتركة لتنفيذ خدمات صيانة آبار وتنقيب ووفقا للعقد رقم (hq462ed04), كان يتعين على الشركة أن تقوم بتطوير وتجهيز منصات الحفر للمستوى الذي تحدده عمليات الخفجي المشتركة, ومن أجل تنفيذ التطوير والتجهيز لمنصات الحفر ووفقا للجدولين (ج-أ) و(ج-ب) من هذا العقد, كان يتعين على عمليات الخفجي المشتركة أن تدفع لشركة (أ) (المكلف) أتعاب تجهيز بواقع (26.257.000) ريال أي (7.000.000) دولار و(48.763.000) ريال أي (13.000.000) دولار عن منصتي الحفر (ايه دي - 08) و(ايه دي - 22) على التوالي وقد أصدرت شركة (أ) (المكلف) فواتير بإجمالي أتعاب التجهيز في عام 2006م واعتبرت بها كإيراد في عام 2006م, وقدمت الشركة نسخة من الصفحات ذات العلاقة من العقد المذكور, كما قدمت نسخة من تلك الفواتير.

وسوف تلاحظ اللجنة من الجدول التالي أن إجمالي إيرادات التجهيز المنصوص عليه في العقد رقم hq462ed04, قد سجل كإيراد في عام 2006م:

| البيانات | منصة الحفر ايه دي-08 (HQ 462ED04) A | منصة الحفر ايه دي-22 (HQ 462ED04) B |
|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------------|
| إيراد التجهيز | 26.257.000 ريال | 48.763.000 ريال |
| الإيرادات التشغيلية والأخرى | 57.625.800 ريال | 74.543.740 ريال |
| إجمالي الإيراد من العقد رقم HQ462ED04-A شركة (أ) (المكلف) B (الملحق 23) | 83.882.800 ريال | 123.306.740 ريال |

وقدم تحليلا للإيرادات من العقد رقم (HQ462ED04) (أ,ب).

واستناداً لمتطلبات هذا العقد أبرمت شركة (أ) (المكلف) عقداً مع لتطوير وتجديد منصات فخر على النحو المنصوص عليه في عقد عمليات الخزفي المشتركة وسجلت التكلفة المتعلقة بذلك كاستحقاق في عام 2006م لأن الإيراد المقابل لها قد تم الاعتراف به أيضاً في عام 2006م، ووفقاً للقسم (16) من العقد مع عمليات الخزفي المشتركة كان من المقرر أن تخضع منصة الفخر (ايه دي - 8, وايه دي - 22) لأعمال التطوير والتجديد في عام 2006م، ونظراً إلى بعض الأسباب التشغيلية تم تنفيذ أعمال التطوير والتجهيز في عام 2007م، علماً بأن جميع ترتيبات أعمال التطوير والتجديد قد اتخذت في عام 2006م.

وقدمت شركة (أ) (المكلف) فيما يلي تفاصيل الفواتير الصادرة من فيما يتعلق بأعمال التطوير والتجهيز على منصات الفخر والتي رفضت الهيئة اعتمادها.

| تاريخ أمر الشراء العقد | مبلغ الفاتورة دولار | مبلغ الفاتورة ريال | رقم الفاتورة | تاريخ الفاتورة |
|------------------------|------------------------|-----------------------|--------------|-----------------|
| 8/يونيو/2006م | 170.253 | 638.619 | 40717 | 8/يونيو/2006م |
| 8/يونيو/2006م | 113.502 | 425.746 | 40718 | 8/يونيو/2006م |
| 11/ديسمبر/2006م | 78.338 | 293.846 | 40968 | 11/ديسمبر/2006م |
| 11/ديسمبر/2006م | 313.352 | 1.175.383 | 40719 | 11/ديسمبر/2006م |
| 11/ديسمبر/2006م | 250.306 | 938.898 | 40821 | 11/ديسمبر/2006م |
| 12/أغسطس/2007م | 749.090 | 2.809.837 | 42583 | 12/أغسطس/2007م |
| 12/أغسطس/2007م | 447.903 | 1.680.084 | 42934 | 12/أغسطس/2007م |
| 12/أغسطس/2007م | 3.028.785 | 11.360.990 | 42933 | 12/أغسطس/2007م |
| المجموع: | -- | 19.323.403 | -- | -- |

كما قدمت نسخاً من أوامر الشراء/العقود والفواتير.

وذكر المكلف أنه تم الاعتراف بمبلغ (19.323.403) ريال كتكلفة خلال عام 2006م وفقاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي وبموجب المادة (12) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن "المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل هي جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل"، والمادة (25)(أ) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على، و"يدون المكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق الدخل والمصاريف عند استحقاقها".

وقد أصدرت شركة (أ) (المكلف) الفواتير المتعلقة بأتعاب التجهيز إلى عمليات الخزفي المشتركة خلال عام 2006م بمبلغ (26.257.000) ريال ومبلغ (48.763.000) ريال وسجلت مجمل أتعاب التجهيز كإيراد لسنة

2006م، وقدم المكلف نسخة من الفواتير الصادرة لعمليات الخزفي المشتركة، كما قدم المكلف تحليلاً للإيرادات من العقد رقم (hq462ed04 - أ، ب)، وبناء على ذلك تطالب الشركة باعتماد مبلغ (19.323.403) ريال كتكلفة فعلية جائزة الحسم لعام 2006م (التي على الشركة التزام تعاقدي بتكديها) لأن إجمالي الإيراد المتعلق بألعاب التجهيز قد سجل أيضاً في عام 2006م وفقاً لمبدأ مقابلة الإيراد بالتكلفة، ويرى المكلف أنه لا يجوز للهيئة رفض اعتماد التكلفة على أساس أن الفواتير كانت مؤرخة في عام 2007م متجاهلة مبدأ الاستحقاق المحاسبي ومبدأ مقابلة التكلفة بالإيراد، أما إذا تقرر عدم اعتماد هذه التكلفة في عام 2006م واعتمادها في عام 2007م، فإن الإيراد المقابل والمعادل للتكلفة غير المعتمدة في عام 2006م (19.323.403) ريال يجب اعتباره دخلاً مؤجلاً واحتسابه كدخل لعام 2007م، ويرى أنه ليس هناك أي مبرر للاعتراف بالإيراد في عام 2006م والاعتراف بالتكاليف المتعلقة به في عام 2007م.

واستناداً إلى التوضيحات أعلاه تطالب الشركة باعتماد التكلفة البالغة (19.323.403) ريال كمصروف لعام 2006م، أما إذا رأت اللجنة رفض هذه التكلفة في عام 2006م واعتمادها في عام 2007م فيجب تأجيل إيراد تسريح يعادل التكلفة غير المعتمدة في عام 2006م، واحتسابها لعام 2007م وفقاً لمبدأ مقابلة التكلفة بالإيراد.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/7هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة قامت برفض مصاريف تحريك منصات الحفر بمبلغ (19.323.403) ريال في عام 2006م، حيث تبين لها من خلال الفحص الميداني أن هذه المصاريف تخص عام 2007م وطبقاً للمادة (12) من النظام الضريبي والمتعلقة بمصاريف تحقيق الدخل والتي نصت "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة أو مستحقة والمتكبدة خلال السنة الضريبية" وكذلك المادة (9) فقرة (1/ج) من اللائحة التنفيذية، فإن هذه المصاريف غير واجبة الحسم لعام 2006م، وعليه تتمسك الهيئة بصحة اجراءها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد مصاريف تحريك منصات الحفر البالغة (19.323.403) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2006م، وطلبه في حال عدم الموافقة على ذلك باعتمادها في سنة 2007م وتأجيل إيراد يعادل التكلفة واحتسابها كإيراد في عام 2007م، في حين تتمسك الهيئة بعدم قبول هذه المصاريف في عام 2006م، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة وإطلاع اللجنة على ما تم تقديمه من مستندات وبيانات وإيضاحات تبين أن الخلاف يتعلق بتوقيت المصاريف البالغة (19.323.403) ريال هل يتم ادراجها في سنة 2006م تطبيقاً لمبدأ المقابلة كون

الإيراد المقابل له أدرج في سنة 2006م، أم يتم إدراجها في سنة 2007م اعتماداً على تواريخ الفواتير، وبعد دراسة اللجنة للموضوع وحيث تبين أن المكلف أدرج الإيرادات المقابلة لهذه التكاليف في سنة 2006م وتطبيقاً لمبدأ المقابلة فإن اللجنة تؤيد المكلف في طلبه اعتماد هذه المصاريف في سنة 2006م.

البند السادس: ضريبة الاستقطاع على المبلغ المدفوع لشركة (ج).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/12) بتأييد الهيئة في إخضاع المبلغ المدفوع لشركة (ج) لضريبة الاستقطاع لعام 2005م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدياً عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية القاضي بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على "تكاليف تجهيز منصة الحفر" المدفوعة إلى على منصة الحفر رقم 8 (ايه دي - 39) البالغة (3.751.000) ريال للأسباب التالية:

أن أحد الأسباب التي تذعرت بها لجنة الاعتراض الابتدائية لفرض ضريبة الاستقطاع، وهو المادة (6) من اللائحة التنفيذية، هو أساس جديد لم تتناوله الهيئة أبداً في مذكرتها المرفوعة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية، وأن أساس فرض الهيئة لضريبة الاستقطاع على المبلغ المذكور أعلاه كان المادة (68) والمادة (5)(أ) من نظام ضريبة الدخل، في حين أن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في إخضاع تلك الدفعات لضريبة الاستقطاع كان على أساس المادة (68) من نظام ضريبة الدخل وأيضاً على أساس المادة (6) من اللائحة التنفيذية.

وكما هو معلوم لدى اللجنة فإن التفويض الممنوح لها باعتبارها هيئة فصل في الاعتراضات يتمثل في دراسة أسس المعالجة التي تبديها الهيئة كتابة وأن تقرر إن كانت تلك الأسس صحيحة أو لا تندرج ضمن النظام الضريبي، ولا يجوز لها أن تتصرف كسلطة تقييم مثل هيئة الزكاة والدخل وأن تتجاهل الأسس التي أبدتها الهيئة تأييداً لمعالجتها وأن تدرس المستندات للتوصل إلى أسس خاصة بها، ونظراً إلى هذا الذلل الرئيسي في القرار الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية فإن الشركة تطالب بإسقاط موقف لجنة الاعتراض الابتدائية فيما يتعلق بالمادة (6) من اللائحة التنفيذية.

وفيما يتعلق بطبيعة المعاملة ومكان تأدية العمل، تود الشركة الإفادة بما يلي:

أ- قدمت منصة حفر إلى شركة (أ) (المكلف) على أساس الإيجار وذلك بموجب اتفاقية مركب عاري.

ب- قدمت شركة (أ) (المكلف) نسخة من اتفاقية تأجير المركب العاري بين وشركة (أ) (المكلف) بشأن تأجير منصة الحفر رقم (39) حيث نصت الاتفاقية في المادة (3) منها على ما يلي:

3- اتفاقية الإيجار.

1/3- باستثناء ما تم تحديده بخلاف ذلك في اتفاقية الإيجار، يتعين على المستأجر أن يدفع للمالك:

ج- أتعاب تجهيز بمبلغ مقطوع مقداره (1.000.000) دولار أمريكي يكون مستحقاً ومتوجب الدفع في تاريخ التسليم.

وستلاحظ اللجنة من المقتطف أعلاه أن المبلغ قد دفع مقابل أعمال التجهيز المؤداة خارج المملكة، وتمشيا مع الإجراء المتبع في مجال صناعة الزيت فإنه كان يتعين على مالك منصة الحفر (ج) تجهيز منصة الحفر لتصبح في وضع قابل للتشغيل خارج المملكة قبل تسليمها لشركة (أ) (المكلف). كما تود الشركة الإفادة بأن كلمة "التجهيز" تستخدم في مجال صناعة الزيت لتشمل نقل منصة الحفر، الإيجار أثناء فترة التجهيز، التعديل، التطوير، التجميع وبدء التشغيل ما يكون لازماً لعقود الحفر الجديدة، وبناء على ذلك وقبل تأجير منصة الحفر أعلاه إلى كان يتعين على (ج) أن تقوم بناء على طلب شركة (أ) (المكلف) بتعديل وتطوير منصة الحفر وفقاً لمواصفات عقد المتضمنة تفاصيلها في الجدول (ز) من عقد مع شركة (أ) (المكلف)، وقدم المكلف نسخة من الجدول (ز) من عقد مع شركة (أ) (المكلف)، وفي مقابل أعمال التجهيز التي تشمل التعديل والتطوير وبدء التشغيل في عمان وتمشيا مع متطلبات على النحو المفصل في الجدول (ز) من عقد وافقت شركة (أ) (المكلف) على دفع مليون دولار أمريكي إلى، وتود شركة (أ) (المكلف) إفادة اللجنة أن جزءاً رئيسياً من أعمال التعديل والتطوير والتجميع في الخارج يشتمل على مواد وقطع غيار لا تدرج تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية، وتود شركة (أ) (المكلف) أن تلتفت انتباه اللجنة إلى النصوص ذات الصلة من نظام ضريبة الدخل السعودي ولائحته التنفيذية والتوضيح الوارد من هيئة الزكاة والدخل والتي تؤكد أن الخدمات (باستثناء الخدمات الفنية والاستشارية والخدمات من جهات مرتبطة) المؤداة خارج المملكة لا تعد دخلاً من مصدر في المملكة، وقد عرفت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل عبارة من مصدر في المملكة، حيث تنص على: "المادة الخامسة: مصدر الدخل: أ- يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: مبالغ يدفعها المقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة"، وستلاحظ اللجنة من المقتطف أعلاه أن المعاملة بين جهات غير منتسبة يمكن أن تدرج فقط ضمن تعريف "الدخل من مصدر في المملكة" فقط إذا تم تنفيذ الخدمات كلياً أو جزئياً في المملكة.

(ب) كذلك فإن المادة السادسة من اللائحة التنفيذية (حسبما استشهدت بها لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها) تنص على التالي:

"تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية:

1- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة

2- إذا تمت ممارسة العمل على ظهر طائرة أو سفينة تعمل لحساب شخص يمارس النشاط في المملكة".

وكما تلاحظ اللجنة فإن المادة (6) من اللائحة التنفيذية أعلاه تنص على أنه بالرغم من تنفيذ الخدمات عن بعد (أو على ظهر طائرة أو سفينة) فإنه يمكن اعتبارها دخلاً من مصدر في المملكة إذا تم تنفيذ العمل كلياً أو جزئياً في المملكة، ولكن كما هو موضح آنفاً دفعت (.....) المبالغ مقابل أعمال التجهيز التي تمت بأكملها خارج المملكة، وبناء على ذلك فإن إشارة لجنة الاعتراض الابتدائية إلى المادة السادسة من اللائحة التنفيذية هي إشارة في غير محلها ومن دون أساس.

(ج) كما إن المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على استثناء عن القاعدة المذكورة أعلاه في المادة (5) من نظام ضريبة الدخل والمادة (6) من اللائحة التنفيذية، أي أنه في حالة الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهات غير منتسبة وسواء تم تنفيذ الخدمات داخل المملكة أو خارجها فإنها تعد دخلاً من مصدر في المملكة ولذا تخضع لضريبة الاستقطاع، وأورد المكلف فيما يلي الجزء ذي العلاقة من المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ونصها:

"المادة الخامسة تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة: 1-... 2-..."

3- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة.

وسوف تلاحظ اللجنة من المقتطف أعلاه أن العامل الحاسم في تقرير ما إذا كان النشاط بين الجهات غير المنتسبة يعد أو لا يعد دخلاً من مصدر في المملكة هو مكان تأدية العمل، والاستثناء الوحيد للقاعدة هو الخدمات الفنية والاستشارية التي تعد دائماً دخلاً من مصدر في المملكة بصرف النظر عن مكان تأدية العمل. وكما هو موضح أعلاه ستلاحظ اللجنة أن ليست جهة منتسبة وأن المبالغ المدفوعة لها تتمثل في أعمال تعديل وتطوير وتجميع (وهي ليست خدمات فنية) أدت بأكملها خارج المملكة، ولذا لا يجوز اعتبارها دخلاً من مصدر في المملكة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل، وأورد المكلف فيما يلي بعض التوضيحات الواردة من الهيئة ضمن الاسئلة الأكثر شيوعاً التي تؤكد على أن النشاطات المنفذة خارج المملكة لا تعد دخلاً من مصدر في المملكة ولذلك لا تخضع للضريبة في المملكة، "س: هل هناك دفعات مقابل خدمات مقدمة من جهات غير مقيمة وليس لها منشأة دائمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع؟

ج: الدفعات مقابل الخدمات التي تتم بالكامل خارج المملكة بخلاف الخدمات الفنية والاستشارية لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

س: هل ينطبق استقطاع الضريبة على العمولات المدفوعة لمروجي وبائعي سلع منتجة في المملكة إذا كان المروجون والبائعون غير مقيمين وتم بيع السلع خارج المملكة؟

ج: العمولات المدفوعة لمروجي وبائعي سلع منتجة في المملكة عن أعمال تمت بالكامل خارج المملكة لا تخضع لضريبة الاستقطاع إذا كانت مدفوعة لجهة مستقلة غير مرتبطة طبقاً لما تقتضي به الفقرة (أ/8) من المادة (الخامسة) من النظام الضريبي لأنها تكون قد نتجت عن خدمات تم تأديتها بالكامل خارج المملكة، وستلاحظ اللجنة من المقتطفات المذكورة أعلاه من نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية والتوضيحات الصادرة من هيئة الزكاة والدخل بهذا الشأن أن هذه المقتطفات تؤكد بأن توريد المواد والخدمات المؤداة خارج المملكة بخلاف الخدمات الفنية والاستشارية لا تندرج تحت تعريف "الدخل من مصدر في المملكة" ولذا يجب أن لا تخضع لضريبة الاستقطاع، وكذلك تود شركة الحفر أن تلفت عناية اللجنة إلى التوضيحات الصادرة من الهيئة بشأن خضوع إيجار الممتلكات المنقولة للضريبة والتي تؤكد أن "المبالغ المدفوعة مقابل استئجار أي ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة سواء كانت أجهزة أو آلات أو معدات أو حاويات أو سفن أو طائرات أو مركبات وما شابهها، ولا يشمل ذلك عمليات استئجار معدات من الخارج من قبل جهة مقيمة لاستخدامها في عمليات لها في الخارج".

وذكر أن اللجنة ستلاحظ أن التوضيحات الصادرة من الهيئة والمقتطفة أعلاه تؤكد بأن استئجار المعدات في الخارج لا يخضع أيضاً لضريبة الاستقطاع، وفي ضوء النصوص المستشهد بها أعلاه من نظام ضريبة الدخل والتوضيحات الصادرة من هيئة الزكاة والدخل فإن المبالغ المدفوعة إلى مقابل أعمال تجهيز منصة الحفر التي تشمل نقل منصة الحفر وإيجارها خلال فترة التجهيز وتعديلها وتطويرها وتجميعها وبدء تشغيلها، والتي أديت خارج المملكة لا تعد من قبيل الخدمات الفنية والاستشارية ويجب أن لا تخضع لضريبة الاستقطاع، واستناداً إلى التوضيحات والمستندات المذكورة أعلاه تطالب شركة (أ) (المكلف) بإلغاء ضريبة الاستقطاع المحتسبة بنسبة 15% على المبلغ (3.751.000) ريال لأن المبلغ أعلاه لا يعد متحقق من مصدر في المملكة لأغراض ضريبة الاستقطاع.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/7هـ تضمنت الافادة بأنها قامت بفرض ضريبة استقطاع على المبلغ المدفوع إلى شركة، حيث تبين لها أن العقد المبرم مع هذه الشركة هو تأجير ونقل الحفار رقم (8) والمسمى لدى شركة (أ) (المكلف) بالحفار رقم (39) وطبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (6) والمادة (68) من اللائحة التنفيذية فإن الهيئة تتمسك بصحة اجراءها بخضوع المبالغ المدفوعة لهذه الشركة لضريبة الاستقطاع.

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 اخضاع المبالغ المدفوعة إلى شركة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، في حين تمسك الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على تلك المدفوعات بنسبة 15%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً 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 (1) من المادة (63) 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 أو الخدمات 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.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على ما تم تقديمه من بيانات وإيضاحات ومستندات تبين أن شركة (أ) (المكلف) وبناء على اتفاقيتها الموقعة مع أبرمت اتفاقية مع شركة بشأن تأجير منصة الحفر على أساس تأجير المركب العاري وتبين أن اتفاقية الإيجار تفيد بأنه "تمشيا مع الإجراء المتبع في مجال صناعة الزيت يتعين على مالك منصة

الحفر (.....) تجهيز منصة الحفر رقم (8) (ايه دي 39) لتصبح في وضع قابل للتشغيل قبل تسليمها لشركة (أ) (المكلف)، وأنه بناء على ذلك وقبل تأجير منصة الحفر أعلاه إلى كان يتعين على (.....) أن تقوم ببناء على طلب شركة (أ) (المكلف) بتعديل وتطوير منصة الحفر وفقاً لمواصفات عقد المتضمنة تفاصيلها في الجدول (ز) من عقد مع شركة (أ) (المكلف)، وأنه تمشيا مع متطلبات على النحو المفصل في الجدول (ز) من عقد وفي مقابل أعمال التجهيز التي تشمل التعديل والتطوير وبدء التشغيل في عمان، يتعين على المستأجر أن يدفع للمالك أتعاب تجهيز بمبلغ مقطوع مقداره (1.000.000) دولار أمريكي بما يعادل (3.751.000) ريال يكون مستحقاً ومتوجب الدفع في تاريخ التسليم"، كما تبين أن كلمة "التجهيز" تستخدم في مجال صناعة الزيت لتشمل نقل منصة الحفر، الإيجار أثناء فترة التجهيز، التعديل، التطوير، التجميع وبدء التشغيل، وبما يتضح معه أن المبلغ أعلاه قد دفع مقابل أعمال التجهيز والتعديل والتطوير والتجميع وجميعها مؤداها خارج المملكة، كما تبين أن جزءاً رئيسياً من الأعمال التي تتم في الخارج تشتمل على مواد وقطع غيار وجميع تلك الأعمال لا تندرج تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية كما أنه لا يمكن تصنيفها ضمن الحالات التي يعد الدخل منها متحققاً من مصدر في المملكة وفي ضوء ذلك واستناداً للمادة (5) من النظام الضريبي والمادة (5) من اللائحة التنفيذية ترى اللجنة أن المبالغ المدفوعة من قبل المكلف لشركة لا تعد محققة من مصدر في المملكة كونها مدفوعة مقابل خدمات تجهيز منصة الحفر المستأجرة رقم (8) (ايه دي 39) والتي تم تنفيذها خارج المملكة.

لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم استقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة إلى شركة خلال عام 2005م.

البند السابع: ضريبة الاستقطاع على المبلغ المدفوع لشركة (ب).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/13) بتأييد الهيئة في إخضاع المبلغ المدفوع لشركة لضريبة الاستقطاع لعام 2006م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدياً عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على "تكاليف تحريك منصة الحفر" المدفوعة إلى شركة (ب) على منصة الحفر رقم (ايه دي - 38) البالغة (4.032.325) ريال لعدم وجود ما يؤيده من النظام، وتود شركة (أ) (المكلف) أن تلفت عناية اللجنة إلى أن أحد الأسباب التي تذرت بها لجنة الاعتراض الابتدائية لفرض ضريبة الاستقطاع، وهو المادة (6) من اللائحة التنفيذية، هو أساس جديد لم تناوله الهيئة أبداً في مذكرتها المرفوعة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية، وأن أساس فرض الهيئة لضريبة الاستقطاع على المبلغ المذكور أعلاه كان المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، في حين أن قرار لجنة الاعتراض

الابتدائية في إخضاع تلك الدفعات لضريبة الاستقطاع كان على أساس المادة (68) من نظام ضريبة الدخل وأيضاً على أساس المادة (6) من اللائحة التنفيذية، وكما هو معلوم لدى اللجنة فإن التفويض الممنوح لها باعتبارها هيئة فصل في الاعتراضات يتمثل في دراسة أسس المعالجة التي تبديها الهيئة كتابة وأن تقرر ما إذا كانت تلك الأسس صحيحة أو لا تندرج ضمن النظام الضريبي، ولا يجوز لها أن تتصرف كسلطة تقييم مثل هيئة الزكاة والدخل وأن تتجاهل الأسس التي أبدتها الهيئة تأييداً لمعالجتها وأن تدرس المستندات للتوصل إلى أسس خاصة بها، ونظراً إلى هذا الظل الرئيسي في القرار الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية تطالب الشركة بإسقاط موقف لجنة الاعتراض الابتدائية فيما يتعلق بالمادة (6) من اللائحة التنفيذية، وذكر المكلف أن اللجنة الابتدائية قضت بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% دون أن يكون لهذه المعالجة أي سند من النظام حيث أنه يجوز فقط فرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% في الحالات التالية: (1) إذا كانت الهيئة متأكدة من أن المعاملة تمت بين جهتين منتسبتين، (2) إذا كانت المعاملة تندرج تحت تعريف "أي دفعات أخرى" وإذا تم تنفيذ العمل داخل المملكة، وينبغي الملاحظة أن (ب) ليست جهة منتسبة حسب التعريف الوارد في المادة (64) من نظام ضريبة الدخل الجديد لأن الملكية المشتركة لشركة (أ) (المكلف) و(ب) ليست 50% أو أكثر، وفيما يتعلق بطبيعة المعاملة ومكان تأدية العمل تود شركة (أ) (المكلف) افادة اللجنة بأن اتفاقية تأجير المركب العاري بين (ب) وشركة (أ) (المكلف) بشأن استئجار منصة الحفر (ايه دي - 38) والتي تنص في المادة (3) منها على "يدفع المستأجر إلى المالك في تاريخ التسليم أتعاب تجهيز بمبلغ مقطوع مقداره (2.000.000) دولار كتعويض كامل عن منصة الحفر خلال الفترة اللازمة لنقل منصة الحفر من سنغافورة إلى المملكة حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 3-3"، وسوف تلاحظ اللجنة من المقتطف أعلاه أن أتعاب التجهيز قد دفعت لتشمل الإيجار أثناء فترة نقل منصة الحفر من سنغافورة إلى المملكة، ويرجى الملاحظة أن شركة (أ) (المكلف) كان يمكن في السياق العادي أن تدفع أتعاب إيجار مركب عار من تاريخ التسليم في سنغافورة بواقع (68.250) دولار/يوم + عمولة إلى بواقع (1.750) دولار/يوم، (أي ما مجموعه (70.000) دولار/يوم، وقد قدرت فترة قطر منصة الحفر من سنغافورة إلى حدود المياه السعودية بثلاثين يوماً وقد تكون هناك متاعب أثناء قطر المنصة بسبب هيجان البحر وارتفاع الموج ما يؤخر عملية قطر المنصة، ولذا تم الاتفاق على مبلغ مقطوع بواقع (2) مليون دولار أمريكي تمت زيادته لاحقاً إلى (2)5 مليون دولار أمريكي، يرجى مراجعة التعديل رقم (1) لاتفاقية تأجير المركب العاري، وقد كانت هذه الصفقة أكثر فائدة لشركة (أ) (المكلف) لأن المنصة استغرقت (45) يوماً للوصول إلى المملكة حيث كان يمكن أن تدفع شركة (أ) (المكلف) (3.15) مليون دولار (70.000×45) دولار، وتود شركة (أ) (المكلف) أن تلفت انتباه اللجنة إلى النصوص ذات الصلة من نظام ضريبة الدخل السعودي ولائحته التنفيذية والتوضيح الوارد من هيئة الزكاة والدخل والتي تؤكد أن الخدمات (باستثناء الخدمات الفنية والاستشارية والخدمات من جهات مرتبطة) المؤداة خارج المملكة لا تعد دخلاً من مصدر في المملكة، كما تود شركة (أ)

(المكلف) أن تلفت انتباه اللجنة إلى توضيحاتها المفصلة والتي أثبتت فيها أنه وفقاً للنظام الضريبي السعودي فإن العامل الحاسم في تقرير ما إذا كان النشاط بين الجهات غير المنتسبة يعد أو لا يعد دخلاً من مصدر في المملكة هو مكان تأدية العمل، والاستثناء الوحيد للقاعدة هو الخدمات الفنية والاستشارية التي تعد دائماً دخلاً من مصدر في المملكة بصرف النظر عن مكان تأدية العمل، وكما هو موضح أعلاه ستلاحظ اللجنة أن (ب) ليست جهة منتسبة وأن المبالغ المدفوعة لها تتمثل في مبلغ الإيجار خلال فترة نقل منصة الحفر من سنغافورة إلى المملكة، ولم يتضمن ذلك المبلغ أي عنصر خدمات فنية، ولذا لا يجوز اعتبارها دخلاً من مصدر في المملكة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد، كما تود شركة (أ) (المكلف) أن تلفت عناية اللجنة إلى التوضيحات الصادرة بشأن خضوع الممتلكات المنقولة للضريبة والتي تؤكد أن استئجار الممتلكات المنقولة لاستخدامها خارج المملكة لا يخضع لضريبة الاستقطاع حيث نصت على "المبالغ الخاضعة لضريبة الاستقطاع: 6- المبالغ المدفوعة مقابل استئجار أي ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة سواء كانت أجهزة أو آلات أو معدات أو حاويات أو سفن أو طائرات أو مركبات وما شابهها، ولا يشمل ذلك عمليات استئجار معدات من الخارج من قبل جهة مقيمة لاستخدامها في عمليات لها في الخارج"، وذكر أن اللجنة ستلاحظ أن التوضيح الصادر من الهيئة والمقتطف أعلاه يؤكد أن المبلغ المدفوع مقابل إيجار المعدات لاستخدامها في الخارج لا يخضع لضريبة الاستقطاع، وفي ضوء النصوص المقتطفة أعلاه من نظام ضريبة الدخل الجديد والتوضيحات الصادرة من الهيئة فإن المبالغ المدفوعة إلى (ب) مقابل أتعاب التجهيز ليغطي قيمة الإيجار أثناء فترة نقل منصة الحفر من سنغافورة إلى المملكة والتي تم تكبدها في الخارج يجب أن لا تخضع لضريبة الاستقطاع، واستناداً إلى التوضيحات والمستندات المذكورة أعلاه تطالب شركة (أ) (المكلف) بإلغاء ضريبة الاستقطاع المحسوبة بنسبة 15% على المبلغ (4.032.325) ريال لأن المبلغ قد دفع بشأن تكاليف الإيجار عندما كانت منصة الحفر خارج المملكة.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/7هـ تضمنت الافادة بأنها قامت بفرض ضريبة استقطاع على شركة (ب) حيث تبين لها أن العقد المبرم مع الشركة هو استئجار ونقل وتسريح الحفار رقم (38) وطبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (6) والمادة (68) من اللائحة التنفيذية فإن الهيئة تتركها بصحة إجراءاتها بفرض ضريبة استقطاع بنسبة 15%.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة (ب) "مقابل تحريك منصة الحفر لضريبة

الاستقطاع بنسبة 15%، في حين تتمسك الهيئة بإخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً 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 (1) من المادة (63) 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 أو الخدمات 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.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على ما تم تقديمه من بيانات وإيضاحات ومستندات تبين أن شركة (أ) (المكلف) وبناء على اتفاقيتها الموقعة مع أبرمت اتفاقية مع شركة " " بشأن تأجير منصة الحفر على أساس تأجير المركب العاري، وتبين أن اتفاقية التأجير في المادة (3) تفيد بأنه يتعين أن يدفع المستأجر إلى المالك في تاريخ التسليم اتعاب تجهيز بمبلغ مقطوع كتعويض كامل عن منصة الحفر خلال الفترة اللازمة لنقل منصة الحفر من سنغافورة إلى حدود المياه السعودية حسب الشروط المنصوص عليها في المادة (3/3) وتبين أن اتفاقية الإيجار تفيد بأنه "تمشيا مع الإجراء المتبع في مجال صناعة الزيت يتعين على مالك منصة الحفر (ب) تجهيز منصة الحفر رقم (ايه دي 38) لتصبح في وضع قابل للتشغيل قبل تسليمها لشركة (أ) (المكلف)، وأنه بناء على ذلك وقبل تأجير منصة الحفر أعلاه إلى كان يتعين على (ب) أن تقوم ببناء على (أ) (المكلف) بتجهيز منصة الحفر وفقاً لمواصفات عقد المنصوص عليها في المادة (3/3) كما تبين أن كلمة "التجهيز" تستخدم في مجال صناعة الزيت لتشمل نقل منصة الحفر، الإيجار أثناء فترة التجهيز، التعديل، التطوير، التجميع وبدء التشغيل، وبما يتضح معه أن المبلغ أعلاه قد دفع مقابل أعمال التجهيز والنقل وجميعها مؤداه خارج المملكة وفي مقابل أعمال التجهيز التي تشمل قيمة الإيجار أثناء فترة نقل منصة الحفر من سنغافورة إلى

حدود المياه السعودية، يتعين على المستأجر أن يدفع للمالك أتعاب تجهيز بمبلغ مقطوع مقداره (2.000.000) دولار أمريكي تم تعديله ليكون (2.500.000) دولار أمريكي يكون مستحقاً ومتوجب الدفع في تاريخ التسليم"، كما تبين أن تلك الأعمال لا تندرج تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية كما أنه لا يمكن تصنيفها ضمن الحالات التي يعد الدخل منها متحققاً من مصدر في المملكة وفي ضوء ذلك واستناداً للمادة (5) من النظام الضريبي والمادة (5) من اللائحة التنفيذية ترى اللجنة أن المبالغ المدفوعة من قبل المكلّف لشركة "ب" لا تعد مدققة من مصدر في المملكة كونها مدفوعة مقابل خدمات تجهيز ونقل منصة الحفر المستأجرة رقم (ايه دي 38) والتي تم تنفيذها خارج المملكة.

لذا تؤيد اللجنة استئناف المكلّف في طلبه عدم استقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة إلى شركة "ب" خلال عام 2006م.

البند الثامن: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/17) بتأييد الهيئة في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة غير المسددة لعامي 2005م و2006م وأن يتم احتسابها من تاريخ انتهاء المهلة النظامية لتقديم الإقرار. استأنف المكلّف هذا البند من القرار مبدياً عدم الموافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية القاضي بتأييد فرض غرامة تأخير بنسبة 1% شهرياً على فروق الضريبة وضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ سداد ذلك الالتزام الإضافي، وذكر أن الاستئناف على غرامة التأخير يتكون من الموضوعين التاليين:

1- غرامة التأخير على الضريبة وضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة.

2- التاريخ الذي يبدأ منه احتسابها.

وفيما يلي وجهة نظرها المفصلة بشأن الموضوعين أعلاه.

أ- غرامة التأخير على الضريبة الإضافية المفروضة.

1/أ) تود شركة (أ) (المكلّف) إفادة اللجنة أنها كانت دائماً تسدد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستحقة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل، وبما أن شركة (أ) (المكلّف) قد وفّت بالتزاماتها المالية وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل فإنه ليس هناك أي مبرر لإجراء الهيئة بفرض أي غرامة تأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية لا سيما وأن ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية لم تكن مقبولة لدى الشركة وهي قيد الاعتراض أمام اللجنة المختصة.

أ/2/1) أن الأمور التي نوقشت أعلاه هي محل خلاف فني بين المكلف وهيئة الزكاة والدخل ولذلك فإن أي ضريبة شركات أو ضريبة استقطاع إضافية ناشئة عنها يجب ألا تخضع لغرامة التأخير.

أ/2/2) أن قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (12) لعام 1430هـ يقضى بعدم فرض غرامة تأخير في حال وجود خلاف فني واضح بين الهيئة والمكلف.

حيث نص ذلك القرار على أنه "بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق الهيئة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بدلاً من 5% حسب وجهة نظر المكلف فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين الهيئة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير" كما أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية حكماً مشابهاً بقرارها رقم (29) لعام 1432هـ وقرارها رقم (10) لعام 1433هـ قضت فيهما بالآتي:

"...فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع هو محل خلاف حقيقي بين الهيئة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

أ/3/2) تدرك اللجنة أنه بوجود هذا الخلاف الفني لا يوجد ما يبرر فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة، ولذلك رفضت لجنة الاعتراض في قرارها إجراء الهيئة بفرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية بسبب وجود خلاف حقيقي بين المكلف والهيئة حول موضوع الاعتراض.

ب/1) تاريخ بدء احتساب غرامة التأخير.

لقد طلبت اللجنة الابتدائية وكذلك الهيئة من الشركة تسديد غرامة التأخير المترتبة على فرق ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المتوجب الدفع من تاريخ الاستحقاق (أي تاريخ تقديم الإقرار) وحتى تاريخ السداد بنسبة 1% عن كل (30) يوم من التأخير، والشركة غير موافقة على ذلك للأسباب التالية:

ب- لقد أصدرت اللجنة الاستئنافية قرارها رقم (1333) لعام 1434هـ، ورقم (1355) لعام 1435هـ، حيث حكمت فيهما بأن غرامة التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار 0

وأورد المكلف في استئنائه فيما يلي مقتطفات للأجزاء ذات الصلة من القرارين المذكورين أعلاه، وكذلك أضاف أنه دون الإخلال بالحقائق ووجهات النظر المذكورة أعلاه تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1234) لعام 1434هـ الذي قضت فيه اللجنة الاستئنافية بتحديد غرامة التأخير بنسبة 25% من الضريبة المستحقة حيث حكمت بما يلي:

"وبناء عليه ترى اللجنة أن الخلاف بين الطرفين منتهي لعدم استئناف الهيئة قرار اللجنة الابتدائية فيما قضى به من تأييد المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة تأخير بواقع 25% من الضريبة الواردة في الربط، واتفقهما على أن الغرامة تستحق بواقع 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير من نهاية الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي وحتى تاريخ السداد على ألا تزيد الغرامة عن 25% من الضريبة المستحقة حتى لا يضار المكلف من اعتراضه واستئنافه".

ب/2) أن غرامة التأخير بموجب المادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يبدأ مفعولها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف، كما إن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين هما (76) و(77)، وثلاثة مواد في اللائحة التنفيذية وهي (67) و(68) و(69) وجميعها تعالج موضوع غرامة التأخير، وسوف تلاحظ اللجنة أن المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية فقط يعالجان موضوع الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم إقرار ضريبة الدخل ضمن المهلة النظامية، في حين أن المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يعالجان بالتحديد موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة، لذلك فإن الغرامات المذكورة في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية والمادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية تختلف اختلافاً تاماً في طبيعتها وتطبق في ظروف مختلفة بالكامل، كما إن المادة (77) (ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (69) من اللائحة التنفيذية يعالجان موضوع غرامة التهرب على ضريبة الاستقطاع ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذه القضية، كما إن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة و مستقلة عن بعضها تماماً، وإن غرامة التأخير المستحقة بموجب المادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية هي موضوع النقاش في هذا الاعتراض، وسوف تلاحظ اللجنة أن المادة (67) (3) من اللائحة التنفيذية قد أوردت بوضوح أن الغرامة المستحقة بموجب المادة (76) من نظام ضريبة الدخل تطبق من التاريخ المحدد بالنظام لتقديم الإقرار والسداد بموجبه، وتدرك اللجنة أن تلك الغرامة تنطبق بموجب المادة (76) عند عدم تقديم إقرار ضريبة الدخل في الموعد المحدد بالنظام وفقاً لأحكام المادة (60) من نظام ضريبة الدخل، ولو كان نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان إلى احتساب الغرامة المستحقة بموجب المادة (68) من اللائحة التنفيذية على نفس الأساس الوارد في المادة (67) (3) من اللائحة التنفيذية لأضيفت إلى المادة (68) من اللائحة التنفيذية أيضاً جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة (67) (3)، أي "وتحتسب الغرامة من تاريخ استحقاق

الضريبة إلى تاريخ السداد"، ونظراً إلى أن نص المادة (68) من اللائحة التنفيذية لم يتضمن هذه الجملة فإنه يتضح من غير أدنى ريب أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ انتهاء إجراءات الاعتراض.

ومن ناحية أخرى فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يهدفان بشكل متعمد إلى معاقبة المكلف الذي لم يتقيد بالمتطلبات النظامية لتقديم الإقرار الضريبي في موعده، ولذلك فإن الغرامة المستحقة بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده بموجب المادة (76) من النظام والمادة (67) من اللائحة التنفيذية تنص بوضوح على أنه يجب احتساب الغرامة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، و تدرك اللجنة إن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان بشكل واضح على المواعيد النظامية لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة بموجبها، والضريبة المستحقة بموجب الإقرار نهائية، وفي حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده أو عدم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار في موعده فإن الغرامة تفرض بموجب المادة (76) من النظام والمادة (67) من اللائحة التنفيذية من تاريخ الموعد النظامي حسبما ورد بشكل واضح في المادة (67) (3) من اللائحة التنفيذية، ومن ناحية أخرى إذا قامت الهيئة بإجراء أي تعديل على الوعاء الضريبي عند إجراء الربط النهائي فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة لتعديل الهيئة على الوعاء الضريبي لا تكون "نهائية" لحين استكمال كافة إجراءات الاعتراض و الاستئناف حسبما نص عليه النظام، كما إن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة الربط النهائي تستند فقط إلى رأي هيئة الزكاة والدخل وليست بموجب النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية.

ولذا فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يمنحان فرصة للمكلف لكي يعترض على رأي الهيئة بموجب عرضة اعتراض، علماً بأن لجان الاعتراض واللجنة الاستئناف وديوان المظالم فقط هي من يملك صلاحية تحديد المبلغ النهائي للضريبة المستحقة بموجب الربط، وعليه فإن الغرامة المستحقة بموجب المادة (77) (أ) والمادة (68) من اللائحة التنفيذية ينبغي احتسابها من تاريخ استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

وفي هذا الخصوص تود شركة (أ) (المكلف) إفادة اللجنة أنه بعد أن يتم تقديم الإقرار للهيئة فإن استكمال الربط يستغرق الكثير من الوقت لإصدار الربط واستكمال كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف يستغرق وقتاً طويلاً وقدّم المكلف ضمن استئنائه جدولاً يوضح تواريخ استكمال الربط الضريبي لعام 2005م، ومن الجدول المقدم في هذه المذكرة ستلاحظ اللجنة أنه باستثناء تاريخ تقديم إقرار استقطاع الضريبة الذي يحكمه نظام ضريبة الدخل، فإن المكلف لا يملك أي سيطرة على جميع تواريخ استكمال الربط وإجراءات الاعتراض و الاستئناف، وفي ضوء ما تقدم، يتضح أن موقف لجنة الاعتراض الابتدائية بشأن احتساب غرامة التأخير على الضريبة و ضريبة الاستقطاع من تاريخ تقديم الإقرارات يعد موقفاً غير مبرراً على الإطلاق.

ب/3) أن غرامة عدم تقديم الإقرار تفرض بموجب المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية، بسبب عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة المحددة بالنظام كما يلي:
المادة (67) (1) من اللائحة التنفيذية أوضحت الحالات التي تفرض فيها غرامة التأخير عند عدم تقديم الإقرار بموجب المادة (60) من نظام ضريبة الدخل وهي كما يلي: 1- تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرون يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية.

ب- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي.

ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار حتى لو قدم الإقرار في الموعد النظامي ووفقاً للنموذج المعتمد.

د- عدم إشعار الهيئة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف والسداد بموجبه.

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال ستين يوماً من نهاية السنة الضريبية".

المادة (76) (أ) و(ب) والمادة (67) (2) تنص على أساس احتساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي حسبما هو ملخص أدناه:

1% من إجمالي الإيرادات وبعد أقصى قدره (20.000) ريال، أو 5% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً من الموعد النظامي 10% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي 20% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي 25% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

كما إن المادة (76) (ج) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) (3) من اللائحة التنفيذية عرفت المبلغ الذي تنطبق عليه غرامات التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي وعلى النحو التالي:

"المادة السادسة والسبعون: الغرامة عن عدم تقديم الإقرار:

ج- 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.

"المادة السابعة والستون"

3- تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة 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.

كما تنص المادة (67) (3) من اللائحة التنفيذية على أنه في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي فإن غرامة التأخير تطبق من التاريخ الذي يستحق فيه تقديم الإقرار، وذكر المكلف أنه قدم إقرارات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع للعامين 2005م و2006م في مواعيدها النظامية، وبناءً على ذلك سوف تلاحظ اللجنة أن الغرامة المنصوص عليها في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على هذه الحالة.

ب/4) إن غرامة تأخير السداد تفرض بموجب المادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية، في حالة التأخر في دفع ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع والضريبة على أقساط معجلة، وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، وتود الشركة إفادة اللجنة أن تاريخ استحقاق الضريبة معرف في المادة (71) (2) كما يلي:

"المادة الحادية والسبعون"

2- 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 تجرته الهيئة.

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

وسوف تلاحظ اللجنة أنه بما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض، لذلك فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب النظام، كما أن المادتين (77) (أ) و(68) لا يقصد منهما معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال موقف مبلغ الضريبة المستحق نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى الهيئة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

وتود شركة (أ) (المكلف) إفادة اللجنة أن الهيئة و اللجنة الابتدائية قد أخطأت في فهم أحكام المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67)(3) من اللائحة التنفيذية والتي نصت على فرض غرامة التأخير بسبب عدم تقديم المكلف للإقرار ضمن الفترة المحددة بالنظام, وفي حالة شركة (أ) (المكلف) فقد تم تقديم إقرارات العامين 2005م و2006م ضمن المهلة النظامية وتم تسديد ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المستحقة بموجب الإقرارات, وبناء على ذلك فإن المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67)(3) من اللائحة التنفيذية لا ينطبقان على هذه الحالة.

وأوردت الشركة في مذكرة استئنافها نص المادة (68) من اللائحة التنفيذية, وذكر أن اللجنة تدرك بأن المادة (68) قد نصت بالتحديد على أن غرامة التأخير بنسبة 1% تنطبق على كل (30) يوماً من التأخير في الحالات المذكورة بالفقرة (أ-ب-ج-د-هـ), ولم يرد في هذه المادة أي ذكر بأن غرامة التأخير بنسبة 1% تنطبق على كل (30) يوماً من التأخير في حالة عدم سداد الضريبة الإضافية المربوطة من قبل الهيئة ابتداء من تاريخ تقديم الإقرار وحتى تاريخ سداد الالتزام بعد انتهاء كافة إجراءات الاعتراض, كما إن المطالبة بسداد غرامة تأخير بنسبة 1% على أمور هي محل خلاف حقيقي بين الهيئة والمكلف, وعندما يكون التأخير في إنهاء موقف المبلغ المستحق ناتجاً بشكل رئيسي عن طول مدة الإجراءات المتبعة لدى الهيئة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم, هي مطالبة لا مبرر لها على الإطلاق وتتناقض مع أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

ب/5) كما تم توضيحه بالتفصيل في النقطتين (ب-2) و(ب-3) أعلاه فإن المادتين رقم (76) من نظام ضريبة الدخل ورقم (67) من اللائحة التنفيذية مختلفتان ومستقلتان تماماً عن المادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية, ولذلك فإن أحكام المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) (3) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على الغرامة التي تستحق بموجب المادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية.

كذلك تود شركة (أ) (المكلف) إفادة اللجنة أن غرامة التأخير بموجب المادة (68) من اللائحة التنفيذية على ضريبة الدخل الإضافية المربوطة من قبل الهيئة والتي هي قيد الاعتراض يجب أن تكون مستحقة من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً وفقاً للمادة (71) (2) من اللائحة التنفيذية.

وبناء عليه فإنه استناداً إلى الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد شركة (أ) (المكلف) أنه يجب عدم فرض غرامة تأخير من قبل الهيئة على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة نظراً لوجود خلاف فني حقيقي بين شركة (أ) (المكلف) والهيئة حول المسائل قيد النقاش, ولذا فإن أحكام المادة (77) والمادة (68) من النظام الضريبي واللائحة التنفيذية على التوالي يجب أن لا تطبق على هذه الحالة, علماً بأن موقف شركة (أ) (المكلف)

المذكور أعلاه قد تأيد بقرارات لجنة الاعتراض الابتدائية المذكورة أعلاه, ودون الإخلال بما ذكر أعلاه تعتقد شركة (أ) (المكلف) أنه حتى لو قررت لجان الاعتراض وديوان المطالم فرض غرامات تأخير فإن غرامة التأخير (إن وجدت) والمفروضة على هذا النحو على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافية ينبغي أن تحتسب من تاريخ استنفاد إجراءات الاعتراض والاستئناف (أي تاريخ صدور قرار ديوان المطالم) وحتى تاريخ تسديد التزام ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع الإضافي النهائي, وقد تأيد هذا الاجراء بقراري اللجنة الاستئنافية رقم (1333) لعام 1435هـ ورقم (1355) لعام 1435هـ.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/3/7هـ تضمنت الافادة بأن الهيئة قامت بفرض غرامات التأخير على فرق الضريبة غير المسددة لعامي 2005م و2006م وذلك تطبيقاً للمادة (68) فقرة (1/ب) من اللائحة التنفيذية فيما ترى معه صحة 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 احتساب غرامة تأخير سداد فرق الضريبة المستحقة بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير, وطلبه فيما لو تقرر فرضها أن يكون احتسابها على فرق الضريبة من التاريخ الذي يصبح فيه الربط والقرار نهائياً وليس من تاريخ تقديم إقرارات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع, في حين تتمسك الهيئة بفرض غرامة تأخير سداد الضرائب المستحقة من تاريخ استحقاقها (تاريخ تقديم الاقرارات, الموعد المحدد لسداد ضريبة الاستقطاع) وحتى تاريخ السداد, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف. وحيث أن اللجنة انتهت في هذا القرار إلى رفض استئناف الهيئة فيما يخص البند الأول "بند ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة", وانتهت إلى تأييد استئناف المكلف فيما يخص البنود الثاني والثالث والرابع والخامس والسادس والسابع, فإن الغرامة التي فرضتها الهيئة على فرق الضريبة الناتج عن هذه البنود تسقط لسقوط أصلها.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة بالدمام رقم (10) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- 1- رفض استئناف الهيئة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم اخضاع المبالغ المدفوعة لشركة خلال عام 2006م لضريبة الاستقطاع.
- 2- تأييد استئناف المكلف في طلبه تخفيض إيراداته بالغرامة التي احتسبتها عليه بسبب مخالفته شروط العقد الموقع بينهما ومن ثم عدم إضافة هذه الغرامة إلى نتيجة حساباته لعام 2006م.
- 3- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد مصاريف التسريح وأخرى متنوعة بمبلغ (7.810.372) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعام 2006م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 4- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام 2005م بفرق الرواتب والأجور بمبلغ (1.086.623) ريالاً وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 5- تأييد استئناف المكلف في طلبه اعتماد مصاريف تحريك منصات الحفر البالغة (19.323.403) ريالاً ضمن المصاريف جائزة الحسم في سنة 2006م، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 6- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم استقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة إلى شركة "....." خلال عام 2005م.
- 7- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم استقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة إلى شركة "....." خلال عام 2006م.
- 8- عدم توجب غرامة تأخير سداد الضريبة 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،،،