

## القرار رقم (1897) الصادر في العام 1439هـ

### في الاستئناف رقم (1227/ض) لعام 1432هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/7/16هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ ، وقامت اللجنة

خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (7) لعام 1432هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامين 2002م و2003م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/3/11هـ كل من : ..... و ..... و ..... ، كما مثل المكلف : ..... و ..... .

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

#### الناحية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (7) لعام 1432هـ بموجب الخطاب رقم (32/1/25) وتاريخ 1432/3/17هـ ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (955) وتاريخ 1432/4/22هـ ، كما قدم ضماناً بنكياً بالمستحق عليه بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

#### الناحية الموضوعية :

##### البند الأول : احتساب نسبة أرباح تقديرية بواقع 20% على شركة (ب) نظير الخدمات الاستشارية .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في احتساب نسبة أرباح تقديرية بواقع 20% على شركة (ب) نظير الخدمات الاستشارية .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن شركة (أ) المحدودة هي فرع المملكة لشركة (ج) وهي شركة مؤسسة وقائمة بموجب قوانين كمنولث جزر البهاما ، وأنه تم تأسيس الفرع في سنة 2001م للمشاركة في مبادرة الغاز

والتي أعلنتها حكومة المملكة لتطوير بعض حقول الغاز الطبيعي في المملكة ، وقامت حكومة المملكة بإلغاء مبادرة الغاز في سنة 2003م قبل التوصل إلي أي اتفاق أو بداية أية نشاطات تجارية ، وقد أبرم فرع شركة (ج) اتفاقية مع شركة (ب) لتقديم كافة الخدمات داخل المملكة ، كما أبرم الفرع كذلك اتفاقية مع شركة (د) وشركة (و) تغطي كافة الخدمات خارج المملكة ، وتمثل التكاليف المتكبدة من قبل شركة (ب) وشركة (د) وشركة (و) مصاريف عن خدمات ذات طبيعة تمهيدية لتمكين عملائنا من التفاوض والاتفاق مع حكومة المملكة على نطاق وشروط مبادرة الغاز قبل منح العقد بصفة نهائية .

وذكر المكلف أنه لا يوافق على تطبيق نسبة أرباح جزافية بواقع 20% بدلا عن 15% طبقا لما هو منصوص عليه في الأنظمة الضريبية، موضحا تبريراته كما يلي:

كما هو مبين أعلاه فإن النشاطات التي تم القيام بها من قبل عملائنا وشركة (ب) تمثل أعمال تمهيدية في طبيعتها وتم تحميلها على أساس التكلفة فقط.

- سيلاحظ أعضاء اللجنة بأن مبادرة الغاز ألغيت قبل البدء في أي نشاط تجاري، وبالتالي فإنه ليس هناك أية إيرادات أو أرباح تحققت.

- قدمت شركة (ب) كافة الخدمات إلى فرع الشركة على أساس التكلفة دون تحميل هامش ربح ، وفقاً للمادة رقم (5) من الاتفاقية والتي تنص بوضوح علي أن المصاريف التي ستحمل علي الفرع ستكون طبقا للتكلفة الفعلية ولن تشمل أي هامش ربح ، وبناءً عليه لم تحقق شركة (ب) أية أرباح نتيجة لتقديم الخدمات إلي فرع الشركة داخل المملكة ، وعلي الرغم من ذلك ورغبة من فرع الشركة في الالتزام بالمتطلبات النظامية قام بسداد ضريبة بواقع 15% علي المدفوعات التي تمت إلي شركة (ب) ، كما نود الإشارة إلي المادة رقم (1) من الاتفاقية والتي تؤكد بان الاتفاقية تغطي كافة الخدمات داخل المملكة والتي تشمل الدراسات وأعمال المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي ، وعلي العكس فان الاتفاقية مع شركة (د) إنك تغطي كافة الخدمات خارج المملكة البند (د/2/1) أدناه .

- استنادا على الحقائق أعلاه يود عملائنا الإفادة بأنه نظرا لعدم تحقيق إيرادات من قبل شركة (ب) من خلال الخدمات المقدمة لفرع الشركة، فإن نسبة الربح الجزافي يجب أن تفرض على أساس أقل نسبة مطبقة وهي 15%.

- وفيما يتعلق بوجهة نظر المصلحة ولجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولي وذلك بأن الشركة لم تقدم المستندات النظامية استنادا على الدفاتر المحاسبية لتحديد صافي الربح نود الإفادة أن الأرباح الجزافية تفرض بنسبة 15% طبقا للفقرة (6) من القرار الوزاري رقم (1370/340هـ) بتاريخ 1370/7/1هـ ، وتطبق هذه الفقرة فقط في حالة عدم مسك المكلف لحسابات نظامية ، أما في هذه الحالة فتفرض الضريبة على أساس أرباح جزافية بناءً على المعلومات المتاحة من المصادر الأخرى ، وعليه فإن الضريبة المستحقة من شركة (ب) تم احتسابها وسدادها على أساس المعلومات المتاحة لدى الفرع ، وعليه يتضح بأن ما ساقته المصلحة في وجهة نظرها يتعارض مع متطلبات القرار الوزاري .

- استناداً على ما ورد أعلاه يتضح بأن الهيئة ولجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى ليس لديهما الحق في زيادة نسبة الأرباح الجزافية إلى 20% .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة تؤكد على صحة الإجراء الذي قامت به والذي تؤكد بما ورد في المادة السادسة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) وتاريخ 1370/7/1هـ بأن تقدير الأرباح للمكلفين الذين لا يمسكون حسابات نظامية ، بما لا يقل عن 15% من مجموع الواردات العامة وحيث أن المكلف حقق واردات عامة (إيرادات) وبما أن طبيعة الخدمات التي قدمها تحقق نسبة أرباح عالية ، ولم يتم بتقديم مستندات نظامية تدعمها دفاتر محاسبية نظامية تحدد صافي الربح ، كما نصت عليه المادة أعلاه ، مما يكون معه تقدير الهيئة صحيحاً وواقعياً في ضوء المستندات المتوفرة ومن خلال واقع الحال وحالات المثل .

### رأي اللجنة

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف احتساب نسبة أرباح تقديرية بنسبة 15% بدلا من 20% على شركة ..... نظير الخدمات الاستشارية ، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في احتسابها بنسبة 20% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) لعام 1370هـ تبين أنها تنص على "تقدر الأرباح المبحوث عنها في المادة السابقة على الذين لا يوجد لديهم حسابات يركن إليها ويعتمد عليها عن طريق تقدير قيمة البضائع والآلات والأدوات التي دخلت عليهم أو لحسابهم استنتاجاً من قيود الجمارك وغيرها من الوسائط والمعاملات التي تصلح لأن تكون مداراً لتحقيق مقدار الربح ، ويلاحظ تقدير الربح في هذه الحالة بما لا يقل عن 15% من مجموع الواردات العامة" .

ويتضح من هذه المادة أنها تُحول الهيئة في حال عدم وجود حسابات يُعتمد عليها لدى المكلف تقدير قيمة الوعاء الضريبي بحيث لا تقل نسبة الربح عن 15% من مجموع الواردات العامة ، ولذلك فإن إجراء الهيئة باحتساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من إيرادات الجهة غير المقيمة يظل ضمن المجال التقديري الذي خولته المادة السادسة من اللائحة التنفيذية للهيئة في سبيل استنتاج النسبة القريبة إلى الواقع في ظل عدم تقديم المكلف مستندات تؤيد احتساب أرباح تقديرية بنسبة 15% بدلاً من 20% وغياب حسابات يُعتمد عليها في تحديد الوعاء الضريبي لدى الجهة غير المقيمة ، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه احتساب أرباح تقديرية بنسبة 15% بدلا من 20% على شركة ..... إنك نظير الخدمات الاستشارية .

**البند الثاني : فرض ضريبة على كل من شركة (د) وشركة (و) (جهات غير مقيمة) وبنسبة أرباح تقديرية 20% .**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) بتأييد وجهة نظر الهيئة في فرض نسبة أرباح بواقع 20% على كل من شركة (د) وشركة (و) .

استأنف المكلف القرار فيما قضى حيال هذا البند وذكر أن الهيئة أخفقت في إيراد الحقائق المرتبطة بطبيعة الخدمات المقدمة من شركة (د) وشركة (و) وفقاً للتفصيل الآتي :

إن الاتفاقية مع شركة (د) تشير إلى تقديم خدمات متنوعة (والتي من بينها المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي وبرامج الحفر) في حالة طلب فرع الشركة تقديم هذه الخدمات ، وما نود تأكيده هنا أن المشروع تم إلغاؤه من قبل حكومة المملكة في مرحلة مبكرة ، لذلك لم يكن موافقاً لتنفيذ الخدمات المذكورة ، عليه وبالرغم من أن اتفاقية الخدمات تمكن شركة (د) من تقديم الخدمات الذي ذكرتها الهيئة في وجهة نظرها للمكلف ، إلا أن هذه الخدمات لم تقدم فعلياً للمكلف وذلك لان المكلف لم يطلب بعد من شركة (د) تقديم هذه الخدمات حيث أن المشروع لم يصل المرحلة التي أصبحت فيها هذه الخدمات مطلوبة ، حتى ولو افترضنا أن المكلف طلب تقديم هذه الخدمات فان هذا لا يعني بان هذه الخدمات نفذت داخل المملكة ، نأمل الرجوع إلي البند (4/1) أدناه ، كما نود الإشارة إلي ما أوردته اتفاقية الخدمات مع شركة (د) بوضوح انه في حالة تقديم الخدمات فإنها ستنفذ بالكامل خارج المملكة وإذا كانت الشركة ترغب في الحصول علي هذه الخدمات التي ذكرتها المصلحة (المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي) في المملكة لم تكن لتطلبها من شركة (د) وإنما كانت طلبتها من شركة (ب) ، استناداً علي اتفاقية الخدمات المبرمة مع شركة (ب) ، تقوم الشركة المذكورة بتقديم الخدمات التي ذكرتها الهيئة داخل المملكة (نأمل الرجوع إلي البند (ج/3) أعلاه واتفاقية الخدمات المبرمة مع(ب) .

في هذا الصدد نود الإفادة بأنه لأغراض التفاوض بشأن شروط مبادرة الغاز ، قاموا بتأسيس مكتب في المملكة وبما أن نية عملاؤنا تمثلت في المشاركة في مبادرة الغاز لذا قاموا ببداية نشاطاتهم في المملكة بافتراض تنفيذ هدف طويل الأجل ، وبناء عليه وخلال الفترة القصيرة (من 2001م إلى 2003م) قام عملاؤنا بتأسيس مكتب والتعاقد مع موظفين محليين وأجانب وتكبد مصاريف عمومية وإدارية أخرى ، علماً بأن هذه الحقيقة مثبتة في الإيضاح رقم (11) حول القوائم المالية .

نود الإفادة بأن فريق الإدارة العليا هو الوحيد الذي كان يعمل في المملكة وأن خدمات الإسناد الفني المقدمة من شركة (د) و شركة (و) تمت بالكامل خارج المملكة لتسهيل مهمة فريق الإدارة العليا في التفاوض المستمر مع المسؤولين الحكوميين في المملكة .

نود أن نشير إلى أن استعمال الانترنت قد أسئ فهمها من قبل الهيئة ، حيث أنه تم استخدام الانترنت كوسيط (إضافة لخدمات الفاكس والبريد السريع) لنقل وإرسال الأعمال الفنية المنفذة بالكامل خارج المملكة من قبل شركة (د) وشركة (و) إلى فريق الإدارة العليا للشركة في المملكة وذلك لان الانترنت يعتبر من أسرع وسائل الاتصال في الوقت الحالي .

علاوة علي ذلك نود الإشارة إلى محضر اجتماع اللجنة التي قامت بدراسة وبحث اختلاف وجهات النظر في تطبيق نظام ضريبة الدخل فيما يتعلق بمدى خضوع الدخل الشخصي وأرباح الشركات الأجنبية إذا كانت ممارسة العمل تتم خارج المملكة

، حيث أن خطاب معالي وزير المالية رقم (9976/4) بتاريخ 1394/5/20هـ نص البند ثانياً منه علي "باستعراض المادتين العاشرة والثالثة عشرة من النظام يستبين أن المشرع أخذ بمعيار واضح ومحدد وهو ممارسة الشركة الأجنبية لأعمالها داخل المملكة أو داخلها وخارجها في وقت واحد ، فشرط الخضوع تحقق واقعة الممارسة" ويتضح بان الخطاب الوزاري أعلاه يؤيد بان الخدمات المنفذة بالكامل خارج المملكة يجب ألا تخضع للضريبة في المملكة .

نود التأكيد بالتزامنا بالأنظمة الضريبية ، وبناءً علي ذلك تم سداد ضريبة أرباح جزافية على الخدمات المؤداة من قبل شركة (ب) داخل المملكة ، ولو كانت هذه الخدمات قد تم تقديمها من قبل شركة (د) وشركة (و) داخل المملكة ، لقمنا بسداد الضريبة عن هذه الخدمات أيضا ، إن الخدمات المقدمة من قبل شركة (د) وشركة (و) لا تخضع للضريبة في المملكة لأنها نفذت بالكامل خارج المملكة وفيما يتعلق باستناد لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى علي المادة التاسعة (التعويضات) من الاتفاقية المبرمة بين شركة (أ) وشركة (د) ، يود عملاؤنا إفادة سعادتكم بان مادة (التعويضات) هي مادة شائعة ومتعارف عليها في أي اتفاقية تجارية يتم إبرامها لتقديم خدمات ، إن الهدف من وضع مثل هذه المادة هو تفادي وقوع أية خلافات أو نزاعات مستقبلية بين الأطراف فيما يتعلق بالالتزامات الضريبية غير المعلومة التي يمكن أن تنشأ من أي تعديل لاحق للأنظمة أو التشريعات أو تفسير الأنظمة الضريبية ، إن وجود هذه المادة في الاتفاقية تحمي مقدم الخدمة من أية تأثيرات ضريبية لاحقة في حالة تطبيقه ، وبالتالي فان فهم لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى لهذه المادة وكأنما هناك التزامات ضريبية حقيقية ليس صحيحا ، ولإيضاح اثر مادة التعويضات طبقا لاتفاقية الخدمات فان العمل بها بدا مع تطبيق مواد ضريبة الاستقطاع في سنة 2005م ، حيث أصبحت الخدمات التي كانت تقدم خارج المملكة ولا تخضع لضريبة الأرباح الجزافية بموجب نظام ضريبة الدخل القديم ، تخضع لضريبة الاستقطاع بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد ، بناء علي ما ذكر أعلاه يجب عد استخدام مادة التعويضات باعتبارها دليلا علي أن الخدمات المنفذة من قبل شركة (د) خاضعة للضريبة في المملكة .

ليست هناك اتفاقية مبرمة بين فرع الشركة وشركة (و)، قامت شركة (و) بتقديم خدمات قانونية واستشارية خارج المملكة عند طلب هذه الخدمات وعلى أساس التكلفة فقط .

وفيما يتعلق بما ذكرته الهيئة في وجهة نظرها بأن الشركة لم تقدم المستندات المؤيدة ، نود الإفادة بالآتي :

تمثل المبالغ المعاد تحميلها التكلفة المتكبدة من قبل شركة (د) وشركة (و) خارج المملكة وبالتالي فإن المستندات ذات الصلة توضح فقط التكلفة المعاد تحميلها .

حتى وفي حالة انه تعين أن تطلع الهيئة على تفاصيل هذه المبالغ المعاد تحميلها سيلاحظون بأن هذه المبالغ تمثل تكاليف فعلية تم تكبدها لتقديم الخدمات للفرع .

طبقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها ، فإن الفواتير والمستندات المؤيدة الأخرى لا يذكر فيها مكان تقديم الخدمات .

إذا رأت اللجنة ضرورة تقديم شهادة من موظفي شركة (د) وشركة (و) تؤكد بأن كافة الخدمات المقدمة من قبل شركة (د) وشركة (و) تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة ، فإننا على استعداد لتقديم هذه الشهادة المذكورة .

ومع عدم الإخلال بما ورد أعلاه نود التأكيد بأن كافة الخدمات التي قدمت من قبل شركة (د) (و) إلى فرع الشركة تم تقديمها على أساس التكلفة دون تحميل هامش ربح ، وبناءً عليه وبما أن شركة (د) وشركة (و) لم تحققان أية إيرادات من هذه الخدمات المؤداة إلى الفرع يجب أن تحتسب ضريبة الأرباح الجزافية على أساس أقل نسبة 15% وليس 20% كما طبقت الهيئة .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة طلبت الاتفاقيات المبرمة مع تلك الجهات وقد وردت الشركة بخطاب محاسبها القانوني رقم (2009/3487) وتاريخ 15/4/1430هـ مرفقاً به الاتفاقيات المبرمة مع شركة..... ، اتضح أن من الخدمات التي تقدمها خدمات الدراسة والمسح الجيولوجي والجيو فيزيائي ، وبرامج الحفر... إلخ ، وحيث أن هذه الخدمات تتطلب وجود وممارسة فعلية في الموقع (المملكة العربية السعودية) رداً على ما ذكره المكلف في لائحة اعتراضه بأن الممارسة تتم بالوسيلة الإلكترونية (الانترنت) فإن هذه الخدمات تخضع للضريبة ، وفيما يختص بنسبة الأرباح فقد تم إيضاح وجهة نظر المصلحة على البند السابق ، أما شركة (و) فلم يقدم المكلف الاتفاقية المبرمة مع تلك الشركة بالرغم من أنه أكد على وجود اتفاقية في لائحة اعتراضه ، وحيث أن الشركة قد دفع لها مبالغ عن أعمال تنفذ بالمملكة ولم يقدم الدليل المستندي على تأديتها خارج المملكة ، فإن الأصل الخضوع للضريبة ما لم يقدم المكلف المستندات التي تنفي أصل الخضوع .

### 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 على الجهات غير المقيمة كل من شركة (د) وشركة (و) نظير الخدمات المتنوعة وفي حال إقرار فرض الضريبة تحتسب الأرباح التقديرية بنسبة 15% بدلا من 20% في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في فرض الضريبة واحتساب أرباح تقديرية بنسبة 20% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الاطلاع على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الاتفاقية المبرمة بين المكلف وشركة (د) تنص على : 1- " طبيعة المساعدة" تقوم شركة (د) بتوفير وتزويد فرع شركة (أ) بناءً على طلبها ، بالمساعدة التالية خارج المملكة مع مراعاة شروط وأحكام هذه الاتفاقية .

أ- المحاسبة ، القانونية ، الضرائب ، علاقات الموظفين ، السلامة ، البيئة ، الأمن ، الخزانة والخدمات الإدارية ، والتقارير الحكومية التي قد يتطلبها العقد أو أي قوانين معمول بها .

ب- خدمات الطيران، والتي تشمل ولا تقتصر على ، أي خدمات لازمة للتجهيز للنقل الجوي لموظفي فرع شركة (أ) وممثليهم .

ج- الخدمات الحسابية والتي تشمل ولا تقتصر على أي خدمات لازمة لتقديم الدعم فيما يتعلق بالعمليات الحسابية ومعالجة البيانات .

د- خدمات إدارة العقود ، والتي تشمل ولا تقتصر على ، التحقق من استلام البضائع والخدمات ، التحقق من السعر ، سداد الفواتير ، وأي أعمال إدارية لازمة لإدارة العقود بصورة جيدة .

هـ- خدمات المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي والدراسات وترجمة نتائج المسح والدراسات والمعلومات المتعلقة بالتنقيب عن استغلال السائل والهيدروكربونات الغازية .

و- خدمات الحفر والتي تشمل الأفراد والمعدات والخدمات .

ز- خدمات التنقيب وتطوير الغاز الطبيعي والبتروكيمياويات ، والتي تشمل ولا تقتصر على ، تخطيط تطوير المصدر ، الخدمات الهندسية ، والتصميم ، وتنفيذ المشروع ، والمشتريات ، والإنشاءات ، وخدمات تنفيذ العمليات، معالجة النفط الخام والغاز الطبيعي وسوائل الغاز الطبيعي ، والتطوير التجريبي ، والتسويق ، والمبيعات والنقل ، والإسناد اللوجستي .

ح- خدمات التطوير المتعلقة بالبتروكيمياويات وتوليد الطاقة ، وتلمية المياه ، والتي تشمل ولا تقتصر على ، تخطيط تطوير المصدر ، الخدمات الهندسية ، والتصميم ، وتنفيذ المشروع ، والمشتريات ، والإنشاءات ، وخدمات تنفيذ العمليات ، والبتروكيمياويات ، والطاقة الكهربائية ومعالجة المياه ، والتسويق ، والمبيعات ، والنقل ، والإسناد اللوجستي .

ط- الخدمات الأخرى التي يمكن أن تطلب من فترة لأخرى .

2- عقود الأفراد والخدمات "لغرض تنفيذ الإسناد المبين في الفقرة (1) أعلاه تقوم (د) بتقديم الأفراد المطلوبين إلى فرع شركة (أ) والذي يشمل ولا يقتصر على ، الأفراد لأداء أعمال الشركة والأعمال الإدارية ، الأعمال الجيولوجية والجيوفيزيائية ، وتخطيط ما قبل الحفر والإشراف على حفر أي آبار ، والخدمات الهندسية ، والتصميم ، والتطوير ، والإنشاءات ، يمكن أن يتم الإسناد إلى فرع شركة (أ) ، حسب خيار شركة (د) ، عن طريق الشركات المنتسبة أو من خلال عقود الخدمات للجهات الأخرى" .

وذكر المكلف في استئنائه أنه لم يبرم اتفاقية مع شركة (و) وأن الشركة قامت بتقديم خدمات قانونية واستشارية خارج المملكة عند طلب هذه الخدمات وعلى أساس التكلفة فقط ، وأكد أن الفواتير والمستندات المؤيدة الأخرى لا يذكر فيها مكان تقديم الخدمات ، طبقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها ، وأنه يمكن تقديم شهادة من موظفي شركة (د) وشركة (و) تؤكد بأن كافة الخدمات المقدمة من قبل شركة (د) وشركة (و) تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة ، متى ما تطلب الأمر ذلك .

وبرجوع اللجنة إلى المادة (1) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) وتاريخ 1370/1/21هـ تبين أنها تنص على "تفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال غير السعودية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها

وخارجها في آن واحد" , وتنص المادة (10) على "تعني عبارة أرباح الشركات فيما يتعلق بهذا النظام ما يلي : 1- الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد..." , كما تنص المادة (13) على "تعتبر الواردات العمومية الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام , كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صور دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية , والناتجة أيضا عن معاملات واستثمار موارد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواء كانت منقولة أو غير منقولة بما في ذلك كافة الواردات الناتجة من العمولات وأرباح الأسهم والكفالات والضمانات أو أي أرباح أو مكاسب ناتجة عن أي صفقات تجارية غايتها الربح والمكاسب من أي مصدر كان من مصادر الثروة , وتعتبر الواردات العمومية لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة وداخلها في آن واحد كل الواردات التي تحصلها تلك الشركة محليا من أي مصدر كان في المملكة..." وتنص المادة (6) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (340) وتاريخ 1370/7/1هـ على "تقدر الأرباح المبحوث عنها في المادة السابقة على الذين لا يوجد لديهم حسابات يركن إليها ويعتمد عليها عن طريق تقدير قيمة البضائع والآلات والأدوات التي دخلت عليهم أو لحسابهم استنتاجاً من قيود الجمارك وغيرها من الوسائط والمعاملات التي تصلح لأن تكون مداراً لتحقيق مقدار الربح , ويلاحظ تقدير الربح في هذه الحالة بما لا يقل عن 15% من مجموع الواردات العامة" .

وحيث يتضح من نطاق الاتفاقية المبرمة مع شركة (د) أنها تتضمن أعمال يتطلب تنفيذها ممارسة النشاط داخل إقليم المملكة, كما لم يقدم المكلف المستندات التي تثبت أن شركة (و) لم تمارس النشاط داخل المملكة لا سيما أن الأعمال المنفذة ترتبط بنشاط المكلف في المملكة , فإن اللجنة ترى فرض الضريبة على هذه الخدمات , وعليه ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض الضريبة على الجهات غير المقيمة (شركة (د) وشركة (و) ) نظير الخدمات المتنوعة .

أما فيما يخص نسبة الأرباح التقديرية فحيث أن المادة (6) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تُخول الهيئة في حال عدم وجود حسابات يُعتمد عليها لدى المكلف تقدير قيمة الوعاء الضريبي بحيث لا تقل نسبة الربح عن 15% من مجموع الواردات العامة , ولذلك فإن إجراء الهيئة باحتساب أرباح تقديرية بنسبة 20% من إيرادات الجهة غير المقيمة يظل ضمن المجال التقديري الذي خولته تلك المادة للهيئة في سبيل استنتاج النسبة القريبة إلى الواقع في ظل عدم تقديم المكلف مستندات تؤيد احتساب أرباح تقديرية بنسبة 15% بدلاً من 20% وغياب حسابات يُعتمد عليها في تحديد الوعاء الضريبي لدى الجهة غير المقيمة , وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه احتساب أرباح تقديرية بنسبة 15% بدلا من 20% على الجهات غير المقيمة (شركة (د) وشركة (و) ) نظير الخدمات المتنوعة .

### البند الثالث : غرامة التأخير .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/3) بتأييد وجهة نظر الهيئة في فرض غرامة التأخير وفقاً لمتطلبات النظام .

استأنف المكلف القرار فيما قضى حيا ل هذا البند وذكر أن المنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ نص على "كذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير , ولا عبرة

بما تظهره الدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ... ، أن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية" ومما تقدم يتضح بأن الشروط الواجب توفرها لتلافي فرض غرامات تأخير هي :

- وجود خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة .

- تصرف المكلف بحسن نية .

- حتى في حالة وجود لبس لدى المكلف في تفسير الأنظمة، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية .

وبناءً على الشروط المبينة أعلاه يجب عدم فرض غرامة تأخير تم تأييد الربط محل النزاع ، لذا نطلب إلغاء غرامة التأخير وتوجيه الهيئة بإصدار ربط نهائي معدل .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن فروق الضريبة المفروضة على البنود أعلاه تخضع لغرامة التأخير ، طبقاً للمادة الخامسة عشرة من النظام الضريبي ، والمادة الخامسة والعشرون من لائحته التنفيذية ، والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ .

### 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 على فرق الضريبة على الجهات غير المقيمة ، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في فرضها للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبرجوع اللجنة للمادة (15) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (3321) في 1370/1/21هـ التي تقضي أن يقدم المكلف الإقرار ويسدد بموجبه في أو قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة التي عمل البيان من أجلها وفي حالة عدم تقديم البيان ودفع المبلغ خلال (5) أيام من المدة المحددة تضاف غرامة قدرها 10% إلى المبلغ المستحق وإذا تجاوز التأخير (15) يوماً تصبح الغرامة 25% وكذلك ما تضمنه المنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1397هـ ورقم (5) لعام 1393هـ بأن غرامة التأخير تتوجب على المبالغ المتأخرة إذا كانت محكومة بقواعد نظامية واضحة وليست محلاً للاجتهاد والاختلاف الحقيقي ، وحيث تبين أن فرق الضريبة على الجهات غير المقيمة محل خلاف لم تستقر محاسبة المكلف على أساسه في السنوات السابقة فإن اللجنة ترى احتساب الغرامة على فرق الضريبة غير المسددة من التاريخ الذي يكون فيه هذا القرار نهائياً ، وعليه فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة على الجهات غير المقيمة (شركة ب) و (د) و (و) .

**القرار :**

**لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :**

**أولاً : الناحية الشكلية .**

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (7) لعام 1432هـ من الناحية الشكلية .

**ثانياً : الناحية الموضوعية .**

1- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب أرباح تقديرية بنسبة 15% بدلا من 20% على شركة (ب) نظير الخدمات الاستشارية ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة على الجهات غير المقيمة (شركة (د) وشركة (و) ) نظير الخدمات المتنوعة ، وطلبه احتساب نسبة أرباح تقديرية لتلك الخدمات بنسبة 15% بدلا من 20% وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

3- احتساب غرامة تأخير على فرق الضريبة على الجهات غير المقيمة (شركة (ب) وشركة (د) وشركة (و) ) اعتبارا من التاريخ الذي يكون فيه هذا القرار نهائيا ، وإلغاء ما قضى به هذا القرار في هذا الخصوص .

**ثالثاً : يكون هذا القرار نهائياً بعد تصديق وزير المالية .**

**وبالله التوفيق ،،،**