

## القرار رقم (1911) الصادر في العام 1439هـ

### في الاستئنافي رقم (1634 و1644/ض) لعام 1435هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/8/7هـ 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 (الهيئة) ومن فرع شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (15) لعام 1435هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2006م حتى 2010م . وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/7/1هـ كل من : ..... و ..... و ..... ، كما مثل المكلف : .....

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

#### الناحية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (15) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (3/417) وتاريخ 1435/6/3هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (461) وتاريخ 1435/7/7هـ ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (486) وتاريخ 1435/8/3هـ وقدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً .

#### الناحية الموضوعية :

#### البند الأول : الرواتب والأجور .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على بند الرواتب والأجور ، وفقاً لحثيات القرار .

استأنف المكلف الفرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن قيمة الفروقات المتوجبة على الشركة في بند الأجور والمرتببات طبقاً لربوط الهيئة الضريبية عن سنوات الخلاف ، كما هي موضحة بالجدول أدناه .

السنوات	2006م	2007م	2008م	2009م
قيمة غير المعتمد	2,347,106	8,640,626	9,336,224	16,120
الضريبة على البند	469,421	1,728,125	1,867,245	3,244

وتوضح الشركة مقارنة بسيطة بين الرواتب والأجور المحملة في الحسابات وبين التي لم تعتمد الهيئة طبقاً للربط الضريبي والتي يتضح منها مدى المبالغة وعدم المعقولية من الهيئة في عدم اعتماد بند الأجور والمرتببات :

البيان	2006م	2007م	2008م	2009م	2010م
الأجور بالدفاتر	2.635.566	9.456.210	10.306.516	2.926.640	508.950
الأجور غير المعتمدة	2.347.106	8.640.626	9.336.224	16.120	--
الفروق المعتمدة	288.460	815.584	970.292	2.910.520	508.950
نسبة المعتمد من البند	%11	%9	%9	%99	%100

وتلاحظون مدى التناقض الغريب الذي قامت به الهيئة ففي الأعوام 2006م و2007م و2008م التي حققت فيها الشركة إيرادات إجمالية تجاوزت مبلغ (150) مليون ريال ، لم تعتمد الهيئة سوى 10% من المصروف بإجمالي بمبلغ يقترب من المليونين في حين الأعوام التي لم تحقق الشركة فيها إيرادات اعتمدت الأجور بنسبة 100% تقريباً ، وتوضح الشركة وطبقاً لما هو موضح بمحضر الأعمال إن جميع الموظفين والعمال ما عدا المدير العام للفرع عقودهم مباشرة مع المركز الرئيسي وهذا طبقاً لنظام الشركة وعلى كفالة شركة (ب) مقابل أعمال مصنع (ت) كون الشركة لا يمكنها تحمل تكاليف استقدام هذا الحجم من العمالة التي بلغت حوالي (900) عامل مع مراعاة ان الأجور والمرتببات الخاصة بهؤلاء العمال يتحملها الفرع وتسجل في الدفاتر الخاصة به مقابل الإيرادات التي يحققها الفرع في المملكة والأعمال التي تتم في المملكة وسبق تقديم لأعضاء الفحص الميداني مسير بالرواتب غير المباشرة لكل الأعوام وكشوف مرتببات موضح بها أسماء العمال والمستحقات الشهرية لكل عامل أو موظف ويتم المصادقة عليها من قبل مدير عام الفرع ، كما نشير هنا إلى أن شهادة التأمينات الاجتماعية ليست المعيار الوحيد للحكم على مصروف الأجور والمرتببات خاصة في المملكة لأنه ليس جميع الوافدين للعمل بالمملكة يتم إخضاعهم لنظام التأمينات الاجتماعية وهذا معلوم للمصلحة بكل تأكيد ، وقد عرفت المادة الثانية عشر من النظام الضريبي المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل بأنها جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل

الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة او مستحقة والمتكيدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي وهو ما ينطبق على مصروفات الأجور والمرتببات خاصة وأنها ليست مصاريف رأسمالية ، كما أوضحت المادة ، كما حددت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية شروط المصروفات التي يجوز حسمها ومنها أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بالمستندات الثبوتية أو قرائن إثبات اخرى تمكن الهيئة من التحقق من صحتها وتكون مرتبطة بالنشاط والدخل الخاضع للضريبة ومتعلقة بالسنة الضريبية وذلك ينطبق على مصروف الأجور والمرتببات وتوضح الشركة ان قرارات اللجنة الاستثنائية أكدت على أنه ليس كل ما يدفع للموظفين والعمال من أجور ومرتببات يخضع لنظام التأمينات الاجتماعية وتطالب الشركة باعتماد البند بالكامل ، ونرفق شهادة معتمدة من المحاسب القانوني بقيمة الأجور والمرتببات المباشرة وغير المباشرة المحملة على الحسابات خلال السنوات محل الخلاف وهو ما طالبت به الهيئة لاعتماد البند ، حيث انه من حيثيات الهيئة لعدم اعتماد البند هو عدم تقديم شهادة من المحاسب القانوني وهذا يعتبر ردا على طلبات الهيئة ، كما نرفق عينة من عقود العمل الخاصة بالموظفين والعمال الذين يعملون في مشروع الشركة والمقر الإداري بالمملكة وهم مقيمون بالمملكة حيث أن أعمالهم تتم في مشروع الشركة الخاص بمصنع (ت) والعقود مبرمة بين العمال والموظفين مع المركز الرئيسي بصفة المركز الرئيسي الجهة الإدارية المنوط لها إبرام العقود مع موظفي وعمال الشركة ويتم السداد مباشرة من الفرع بالمملكة إلى العمال والموظفين الذين يعملون بالمملكة وفي مشروع الشركة طبقا للعقود .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة من الشركة أن هناك موظفاً واحداً فقط مؤمن عليه خلال الأعوام حتى 2010م وباقي الموظفين والعمالة عقودهم مباشرة مع المركز الرئيسي وليسوا على كفالة الشركة وإنما على كفالة شركة (ب) ، ويتم دفع الرواتب لهم عن طريق الفرع بعد تحويلها من المركز الرئيسي ، كما أن عقود هؤلاء الموظفين والعمال طرف المركز الرئيسي بالعين وعندما تم طلبها من الشركة قدمت الشركة لاحقاً صورة من عقود موقعة مع فرع الشركة بالمملكة لا توضح اسم العامل ولا طبيعة عمله ، كما لم تقدم الشركة ما يفيد أن هذه العمالة على كفالة الشركة ، إضافة إلى ذلك لم تقدم أصول العقود للإطلاع عليها والتحقق منها ، مما يعني أن هناك تبايناً في البيانات المقدمة من الشركة ، حيث أفادت الشركة ضمن محاضر الأعمال أن العقود موقعة مع المركز الرئيسي ، كما قدمت الشركة شهادة المحاسب القانوني بالأجور والرواتب الخاضعة وغير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية لا تشمل على الفحص المستندي للبند ، ولم تشمل على الأجور الخاضعة وغير الخاضعة للتأمينات ولم تتضمن إبداء رأي المراجع الخارجي ولا تعد بمثابة شهادة تأكيد للأجور وتؤكد الهيئة في ردها على ما جاء باعتراض الشركة من أن الاحتكام إلى إثبات مصروف الرواتب والأجور المباشرة يكون فقط مستنداً إلى معيار المصروفات الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيون ، بأن هناك فحواً مستندياً للمصروف وإثبات لعلاقة مستند المصروف بالشركة وعلاقته بالإيراد المحقق منه وليس فقط الفحص المحاسبي وصحة تطبيق المعيار هو الأساس في قبول حسم المصروف واعتماده ضمن المصروفات واجبة الحسم ، وهذا ما أشارت إليه اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل بالمادة التاسعة فقرة (1) وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات منها القرار الاستثنائي رقم (1144) لعام 1433هـ الذي أكد على أن شهادة المؤسسة العامة

للتأمينات الاجتماعية تعد أحد الفرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات ، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها .

### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم فرق الرواتب والأجور بمبلغ (2.347.106) ريال ومبلغ (8.640.626) ريال ومبلغ (9.336.224) ريال ومبلغ (16.120) ريال للأعوام من 2006م حتى 2009م ضمن المصروفات جائزة الحسم ، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسمها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على عينة من نسخ عقود الموظفين مع المركز الرئيسي وعينة من كشوف صرف الرواتب تبين أنها عبارة عن تعاقد بين المركز الرئيسي لشركة (أ) وبين الموظفين والعمال - بالصين ونصت الفقرة رقم (9) من العقد بأن فرع الشركة بالمملكة هو من يقوم بسداد تلك الرواتب ولم يحدد أن نطاق وموقع عمل الموظف هو مشروع الشركة بالمملكة ، كما أنه في جلسة الاستماع والمناقشة طلبت اللجنة من المكلف ما يلي :

- إيضاح طبيعة العلاقة التعاقدية ما بين فرع الشركة بالمملكة وهؤلاء الموظفين مع المستندات المؤيدة .

- تأشيرات السماح لهم بالعمل في المملكة ولمصلحة أي جهة تم السماح لهم .

كما طلبت اللجنة تقديم نسخة من بوليصة التأمين (الاتفاقية) التي تبين البنود وأسماء العمالة التي تغطيها، وعينة من عقود العمالة لنسبة لا تقل عن 20% من عددهم التي تثبت أنهم موظفين لدى المكلف .

وذكر في مذكرة الرد بما نصه ، "مرفق صورة من محضر اجتماع بين شركتنا وشركة (ب) تتعهد فيه (ب) بتوفير تأشيرات دخول الموظفين الخاصين بنا على أن نتحمل كافة تكاليف تلك العمالة من رواتب وأجور وكافة المصاريف المتعلقة بهم طول مدة المشروع وعلى أن يتم حسم كافة الرسوم التي تقوم ..... بسدادها من الدفعات المستحقة لشركتنا ، كما قمنا بالتواصل مع شركة (ب) للحصول على بيان بتأشيرات دخول العمال ، ولكن لم تتعاون معنا الشركة بهذا الصدد ، ونطلب منكم مخاطبة شركة (ب) للإفصاح عن هذا الأمر ، أما بالنسبة لطلبكم إيضاح العلاقة التعاقدية ما بين فرع الشركة والموظفين نوضح ما يلي :

- يتم اختيار الموظف والتعاقد معه عن طريق المركز الرئيسي .

- يتم إبرام العقد بين الموظف والشركة ويتم النص صراحة طبقا بالبنود رقم (9) بالعقد الخاص بآلية سداد الرواتب أنها تتم من خلال موقع العمل عن طريق فرع الشركة بالمملكة".

وبالاطلاع على الشهادة المقدمة من المحاسب القانوني للأجور والرواتب تبين أنها لا تشمل على الفحص المستندي واقتصرت على التأكيد على أن مبلغ هذه الرواتب والأجور مدرج ضمن المصروفات الإدارية والعمومية .

وفيما يخص بوالص التأمين للموظفين ذكر ما نصه : "أن العمالة على كفالة شركة (ب) وبالتالي التأمين تم عن طريق شركة ..... خصماً من مستحققاتنا ."

وبرجوع اللجنة للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي عرفت المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل تبين أنها تنص على "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" وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (12) التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم" المصاريف التالية :

أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تنص على "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة المادة التاسعة 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 قرائن إثبات أخرى تُمكِّن المصلحة من التأكد من صحتها .

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة .

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية .

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية .

وحيث أن عقود الموظفين التي قدمها المكلف لم تحدد نطاق العمل ولم يقدم التأشيرات التي تثبت دخولهم للمملكة ، وأن المكلف ذكر أنه لا يوجد بوالص تأمين على الموظفين لأن كفالتهم على شركة (ب) ، وشهادة المراجع الخارجي الصادرة بشأن الأجور والرواتب لا تشمل على الفحص المستندي واقتصر على التأكيد على أن مبلغ هذه الرواتب والأجور مدرج ضمن المصروفات الإدارية ، مما لا تعد معه المستندات التي قدمها المكلف دليل أو قرينة لإثبات هذا البند ، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه حسم فرق الأجور والرواتب ضمن المصروفات جائزة الحسم للأعوام من 2006م حتى 2009م .

#### **البند الثاني : مصاريف تخليص جمركي .**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) برفض اعتراض المكلف على بند مصاريف تخليص جمركي ، وفقاً لحثيات القرار .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفقاً لتفصيل الآتي :

السنوات	2006م	2007م	2008م	2009م
قيمة غير المعتمد	770.446	6.722.712	1.971.435	329.761
الضريبة على البند	154.089	1,344,542	394,287	65,952

وذكر أن هذا البند من المصاريف المتعلقة بالنشاط ومرتبب بالمشتريات الخارجية التي تستخدمها الشركة في الأعمال التي تراولها داخل المملكة والتي تم إدراج إيراداتها بقوائم الدخل والإقرارات المقدمة من الشركة ، وتشير الشركة خاصة عام 2007م إلى ان الهيئة قامت بمراجعة المشتريات الخارجية التي تمت خلال العام والبالغة (79.493.166) ريال وتبين لها ، كما هو موضح بتقرير الفحص ومن المستندات المقدمة من الشركة أن هذه المشتريات الخارجية عبارة عن قيمة مواد وآلات وعدد وأدوات وقطع غيار مشتراه من الخارج وقدمت الشركة صور من الفسوحات الجمركية لهذه المشتريات وتبين للمصلحة أنها باسم الشركة ولازمة لعمل الفرع داخل المملكة وتتضمن مشتريات مواد بناء وأجهزة ومعدات بناء لازمة لأعمال الإنشاءات الداخلية وأكدت الهيئة في تقريرها انه تحققت إيرادات مقابل هذه المشتريات ، ومن جهة أخرى قدمت الشركة للمصلحة أثناء الفحص الميداني شهادات الفسخ الجمركي التي تضمن الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص منها فواتير أتعاب جمركية ورسوم نقل وشحن من شركة (ج) وأخرى من شركة ..... وجميع هذه الفواتير ومستندات الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص باسم الشركة وخاصة بالمواد والمعدات التي تستخدمها في نشاطها بالمملكة ومدرج مقابلها إيرادات نتيجة التشغيل بقائمة الدخل والإقرارات المقدمة من الشركة ، وتطالب الشركة باعتماد كامل المصروف كونه مرتبب بالنشاط ومؤيد بالمستندات الخارجية وجميعها باسم الشركة ومقابلها إيرادات تم إخضاعها للضريبة على الدخل . وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال الفحص الميداني أن هذه المبالغ عبارة عن قيمة الرسوم الجمركية والتخليص الجمركي على المواد والآلات المستوردة من الخارج وهذه المصاريف لا يقابلها إيرادات بفرع الشركة محل الفحص وإنما إيراداتها تدرج في المركز الرئيسي وفقاً للعقد الأصلي وتم تحميل الفرع بهذه المصروفات بناءً على تكليف من المركز الرئيسي ، وحيث أن المواد والآلات المستوردة من الخارج يتم تحميلها على المركز الرئيسي طبقاً لما هو موص بمحاضر الأعمال فأن مصاريف التخليص الجمركي لهذه الآلات والمواد من باب أولى تحمل على المركز الرئيسي وليس على فرع الشركة بالمملكة وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها .

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند الرسوم الجمركية، بمبلغ (770.446) ريال ومبلغ (6.722.712) ريال ومبلغ (1.971.435) ريال ومبلغ (329.761) ريال ، للأعوام من 2006م حتى 2009م .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن المكلف ذكر في مذكرة الرد أنه بموجب العقد لا تتحمل الشركة أي رسوم جمركية ، وفي جلسة الاستماع والمناقشة طلبت اللجنة من المكلف المبررات التي تلزمه بتحمل مصاريف الرسوم الجمركية والعقد يعفيه من ذلك ، وذكر في مذكرة رده ما نصه :

- أي واردات خاصة بالمعدات والمكائن الخاصة بخطوط الإنتاج تتحملها شركة (ب) حيث أنها من تقوم بعمليات التخليص الجمركي لتلك المعدات والمكائن وهذا نص العقد .

- أما بالنسبة لمصاريف التخليص الجمركية التي تم دفعها عن طريق فرع الشركة هي خاصة بمواد وأدوات وقاية للموظفين بالموقع (أحدية متخصصة وخود وظلابة) بغرض تأمين الموظفين أثناء العمل ، أما المواد فهي خاصة بالأعمال بالموقع يتم شراؤها بواسطة فرع الشركة سواء محليا أو عن طريق الاستيراد وبالتالي لا مناص من سداد الرسوم الجمركية للحصول على المواد المطلوبة لتنفيذ العمل .

وبرجوع اللجنة للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي عرفت المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل تبين أنها تنص على "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 " وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (12) التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم" المصاريف التالية :

أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تنص على المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة المادة التاسعة 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 قرائن إثبات أخرى تُمَكِّن المصلحة من التأكد من صحتها .

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة .

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية .

وحيث أن الخلاف ينحصر في من يتحمل المصروف وفقاً لبنود العقد والمكلف بمذكرة دفاعه الأولي ذكر بأن تلك المصروفات هي متعلقة بالمشتريات الخارجية التي هي عبارة عن قيمة مواد وآلات وعدد وأدوات وقطع غيار مشتراه من

الخارج ثم ذكر بمذكرة دفاعه الثانية أن أي واردات خاصة بالمعدات والمكائن الخاصة بخطوط الإنتاج تتحملها شركة (ب) ومصروفات التخليص الجمركية التي دفعها المكلف خاصة بـ مواد ، وأدوات وقاية للموظفين بالموقع ، وحيث أن ما قدمه المكلف من دفعات ومستندات لا تعد دليلاً مؤيداً لتحمله مصروفات التخليص الجمركية لهذا البند ، وأن اللجنة في البند (الأول) من هذا القرار رفضت استئناف المكلف في طلبه قبول تحميل مصروف الرواتب والأجور للموظفين ضمن المصروفات جائزة الحسم ، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه قبول مصروفات التخليص الجمركية ضمن المصروفات جائزة الحسم .

### البند الثالث : مشتريات داخلية وخارجية .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/3) برفض اعتراض المكلف على بند مشتريات داخلية وخارجية ، وفقاً لحيثيات القرار . استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفقاً لتفصيل الآتي :

السنوات	2008م	2009م
قيمة غير المعتمد من البند	1,435,317	1,371
قيمة الضريبة	287,063	274

وذكر أن هذا البند يتمثل في قيمة مشتريات داخلية تتمثل في مواد عازلة وقواطع وأبواب الوميثال للموقع وحديد وخلافة من المشتريات المحلية اللازمة لنشاط الشركة وهي مؤيده بغواتير ومستندات خارجية منها فواتير شركة (د) شركة (و) وشركات أخرى وورش صغيره وإيرادات هذه المشتريات مدرجة ضمن إيرادات النشاط منها إيرادات خلال عام 2007م البالغة (31.935.463) ريال وتطالب الشركة باعتماد البند بالكامل تطبيقاً لأحكام المادة الثانية عشر من النظام الضريبي التي تنص على اعتماد جميع المصاريف العادية والضرورية والمتكبدة خلال السنة الضريبية سواء كانت مسددة أو مستحقة وتحسم عند تحديد الوعاء الضريبي ، ذلك تطبيقاً لأحكام المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي حددت المصاريف التي يجوز حسمها وشروطها ينطبق على البند محل الخلاف حيث ان المشتريات الداخلية هي نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية ومرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ومتعلقة بالسنوات الضريبية .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تم رد هذه المبالغ للوعاء لأنها غير مؤيدة مستندياً طبقاً لما ورد بمحضر الأعمال ، حيث قدمت الشركة المستندات المؤيدة للبند عدا هذه المبالغ لم تقدم عنها فواتير الشراء ، ولاحقاً أرفقت الشركة ضمن اعتراضها صورة ضوئية من فواتير مشتريات وبمراجعتها تبين أنها لا تطابق المبالغ التي تم ردها للربح ، كما انه لا يمكن التحقق من أن هذه الفواتير تم الاطلاع عليها سابقاً ضمن محضر الأعمال من عدمه ، وعليه فإن الهيئة تتمسك 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 اعتماد بند المشتريات الداخلية والخارجية في حين تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الخلاف ينحصر في عدم تقديم المستندات التي تؤيد هذه المصروفات للهيئة ولجنة الاعتراض الابتدائية، وفي جلسة الاستماع والمناقشة طلبت اللجنة من المكلف تقديم بيان تحليلي بهذا البند والمستندات المؤيدة ولم يقدم المستندات المطلوبة حتى تاريخه .

وبرجوع اللجنة للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي عرفت المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل تبين أنها تنص على "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 ، وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (12) التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم" المصاريف التالية :

أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تنص على "المصاريف التي يجوز حسمها" لتحديد الدخل الخاضع للضريبة المادة التاسعة 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 قرائن إثبات أخرى تُمكِّن المصلحة من التأكد من صحتها .

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة .

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية .

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية .

وحيث أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لهذه المصروفات ، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المشتريات الداخلية والخارجية ضمن المصروفات جائزة الحسم .

**البند الرابع : مصروف التأمين .**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/4) برفض اعتراض المكلف على بند تأمين لا يخص الشركة ، وفقاً لحثيات القرار .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأنه

لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية وفقاً للتفصيل الآتي :

السنوات	2007م	2008م
قيمة غير المعتمد من البند	1,748,248	1,079,245
قيمة الضريبة	349,650	215,849

وذكر أن البند عبارة عن حصته في تكاليف ومصاريف تأمين المخاطر التي يتعرض لها العاملون بالمشروع الخاص بالشركة والتي تعمل فيه الشركة مع المقاول الرئيسي شركة ..... وشركاهم للمقاولات المحدودة وكذلك المركز الرئيسي وحيث أن شركة (ب) هي المقاول الرئيسي وهي الجهة الأصلية المتعاقدة مع المالك وللحصول على سعر مميز في بوليصة التأمين وحيث أن بعض العمالة التي تعمل بالمشروع على كفالة شركة (ب) فقد قامت بعمل وثيقة تأمين جماعية على جميع مخاطر المشروع ومنها المخاطر التي يتعرض لها العاملون بالمشروع وتم تحميل الشركة بما يخصها من مصروف بند التأمين بموجب إشعار من شركة (ب) وشركاهم للمقاولات المحدودة وتم القيد بالدفاتر وينطبق على هذا البند ما سبق إيضاحه في البند السابق الخاص بالمشتريات الخارجة ، حيث أن مصروف التأمين من المصروفات المتعارف عليها واللازمة في مجال الشركة ولا يمكن للشركة العمل في إي مشروع بدون هذا التأمين وسبق تقديم وثيقة التأمين للمصلحة ونطالب باعتماد كامل البند .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه بمراجعة هذا البند من خلال محضر الأعمال تبين أنه عبارة عن تأمين المخاطر التي يتعرض لها العاملون بالمشروع مع شركة (ب) وقد تم دفع مبلغ التأمين من قبل شركة (ب) ، كما أن وثائق التأمين هذه باسم شركة (ب) والمركز الرئيسي وتم تحميلها للفرع محل الفحص بموجب إشعار مدين من شركة (ب) وعليه فإن هذا البند لا يخص الفرع ، حيث أن جميع المستندات ليست باسم الشركة والمستند المقدم مع اعتراض المكلف هو مستند داخلي وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها .

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد بند مصروف التأمين ، في حين تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الخلاف ينحصر في عدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لهذا المصروف للهيئة وللجنة الاعتراض الابتدائية ، وفي جلسة الاستماع والمناقشة طلبت اللجنة من المكلف نسخة من

بوليصة التأمين (الاتفاقية) التي تبين البنود وأسماء العمالة التي تغطيها ، وعينة من عقود العمالة لنسبة لا تقل عن 20% من عددهم التي تثبت أنهم موظفين لدى المكلف ، وورد في مذكرة رده أن التأمين تم عن طريق شركة (ب) خصماً من مستحقات المكلف .

ويرجع اللجنة للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/1/1425هـ التي عرفت المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل تبين أنها تنص على 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 ، وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (12) التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم" المصاريف التالية :

أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 11/6/1425هـ تنص على "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة المادة التاسعة 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 قرائن إثبات أخرى تُمكِّن المصلحة من التأكد من صحتها .

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة .

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية .

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية .

وحيث أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لتحصيل هذا المصروف على حساباته، واللجنة في البند (الأول) من هذا القرار رفضت استئناف المكلف في طلبه قبول تحميل مصروف الرواتب والأجور للموظفين ضمن المصروفات جائزة الحسم ، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد مصروف التأمين ضمن المصروفات جائزة الحسم .

#### **البند الخامس : مصروفات الاستشارات .**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/5) فيما يتعلق باعتراض المكلف على عدم قبول مصروف الاستشارات :

أ- رفض اعتراض المكلف على المبلغ المتعلق بعام 2007م، وفقاً لحثيات القرار .

ب- رفض اعتراض المكلف على المبلغ المتعلق بعام 2008م ، المحمل من المركز الرئيسي وقدره (1.382.962) ريالاً ، وفقاً لحثيات القرار .

ج- تأييد اعتراض المكلف على باقي المبلغ المتعلق بعام 2008م وقدره (3.325.641) ريال ، وفقاً لحثيات القرار .

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن قيمة الفروق غير المعتمدة بموجب القرار الابتدائي بلغت عام 2007م مبلغ (4.716.294) ريال وضريبة الفروق (943.259) ريال ولعام 2008م مبلغ (1.382.961) ريال وضريبة الفروق (276.592) ريال ويوضح أن البند لا يمثل خدمات استشارية او فنية ولكنه أدرج بالخطأ تحت هذا المسمى والبند في حقيقته يتمثل في قيمة آلات ومعدات بموجب إشعارات من المركز الرئيسي وهي مستخدمه في مشروع الشركة ومرتبطة بالنشاط وتطالب الشركة باعتمادها .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أنه تبين من خلال مراجعة بند الاستشارات بمحضر الأعمال وجود الآتي :

- مبلغ (4.716.294) ريال في عام 2007م وهذا المبلغ أدرج بالخطأ ضمن الاستشارات بينما هو عبارة عن توريدات آلات من المركز الرئيسي لم تقدم الشركة عنها أي مستندات لذا تم رفض المبلغ وردة للربح .

- مبلغ (1.382.961) في عام 2008م عبارة عن مصروفات محملة من المركز الرئيسي ولم تقدم الشركة عنها أي مستندات مؤيدة لها ولذا تم ردها للربح .

### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد بند الاستشارات ، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن الخلاف ينحصر في المستندات التي المؤيدة للبند وتحكم تكييف نوعه وطبيعته ، وفي جلسة الاستماع والمناقشة طلبت اللجنة من المكلف بيان تحليلي بالبند مع المستندات المؤيدة ، ولم يقدم البيانات والمستندات المطلوبة .

وبرجوع اللجنة للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي عرفت المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل تبين أنها تنص على "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 " ، وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (12) التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم" المصاريف التالية :

أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تنص على "المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة المادة التاسعة 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 قرائن إثبات أخرى تُمكِّن 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 .

وحيث أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لهذا البند ، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند الاستشارات ضمن المصروفات جائزة الحسم .

#### **البند السادس : ضريبة الاستقطاع على الاستشارات .**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/6) بتأييد المكلف في عدم إخضاع الاستشارات الهندسية والمهنية غير المدفوعة لضريبة الاستقطاع، وفقاً لحجتي القرار .

استأنف كلا من الهيئة والمكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند .

#### **وجهة نظر المكلف :**

ذكر المكلف أنه بموجب القرار الابتدائي لعام 2008م بلغت فروق ضريبة الاستقطاع (706.290) ريال ويوضح ان البند يمثل قيمة آلات ومعدات من المركز الرئيسي ، كما سبق إيضاحه ليست استشارات فنية بالمعنى المفهوم وهذه التوريدات لا تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً لأحكام البند السابع من المادة الخامسة من النظام الضريبي .

#### **وجهة نظر الهيئة :**

ذكرت الهيئة أن المبلغ الإجمالي للاستشارات الهندسية هو (8.636.546) ريال وطبقاً للمحضر المؤرخ في 1431/2/12هـ صفحة رقم (9و10) فإن المصروف مقسم إلى :

أ- استشارات هندسية ومهنية بمبلغ (3.920.266) ريال .

وهي عبارة عن خدمات من المركز الرئيسي وأمام الحاضرون ان الشركة تسدد ضريبة الاستقطاع بمعرفة الإدارة المالية وتم طلب المستندات المؤيدة للسداد فوعدوا بتقديمها ولم تقدم حتى تاريخه ، أما المبلغ الذي أفادوا بسداده في اللجنة الابتدائية وهو مبلغ (254.786) ريال فهو عبارة عن (217.531) ريال ضريبة استقطاع إضافة إلى غرامات وهو مبلغ (37.237) ريال يمثل ضريبة الاستقطاع المسددة عن مدفوعات لجهات أخرى بخلاف المركز الرئيسي طبقا للمستندات الموجودة بالملف، لذلك ترى الهيئة صحة إجراءاتها بإخضاع قيمة الاستشارات الهندسية والمهنية المقدمة من المركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع ضمن مبلغ (8.636.546) ريال الوارد بالربط وبنسبة (15%) تطبيقا للقرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ الذي تم تعميمه بموجب تعميم الهيئة رقم (3781) وتاريخ 1435/6/1هـ .

أ- مصاريف استشارية محملة بمبلغ (4.716.294) ريال .

وهي عبارة عن مبلغ شهري يدرج ضمن التكاليف بقيمة (392.023) ريال وقدموا إشعار وارد من المركز الرئيسي يفيد أنها خدمات استشارية مقدمة من المركز الرئيسي للفرع في المملكة عن طريق موظفين المركز الرئيسي وتم طلب الاتفاقية والمستندات المؤيدة ووعدوا بتقديمها ولم تقدم حتى تاريخ الربط ، وبسؤالهم هل تم سداد ضريبة الاستقطاع أفادوا أن الشركة تسدد ضريبة الاستقطاع بمعرفة الإدارة المالية ، وتم طلب المستندات المؤيدة أفادوا بأنهم سوف يقدمونها خلال أسبوع من تاريخه ، ولم تقدم حتى الربط .

- ثم استدرکوا وذكروا أنه نتيجة مراجعتهم للمركز الرئيسي تبين أن المبلغ بالكامل ليس خدمات فنية واستشارية وإنما تشمل مواد وخدمات وهو ما أكده أمام اللجنة الابتدائية وقدم توضيح من الشركة الأم بمبلغ الخدمات (188.642) دولار والباقي مواد بقيمة (1.069.031) دولار وتم طلب الفواتير والفسوحات الجمركية فأفادوا أنه لا يوجد إلا الإشعار الوارد من المركز الرئيسي، وسوف يقدمونها خلال أسبوع من تاريخه ولم تقدم حتى الربط .

- ولذلك تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها بإخضاع البند بالكامل لضريبة الاستقطاع بمبلغ (8.636.546) ريال الوارد بالربط وبنسبة (15%) طبقا للقرار الوزاري السابق إيضاحه وتعميم الهيئة .

ورداً على استئناف الهيئة ذكر المكلف أن البند تبلغ قيمته الإجمالية (8.636.529) ريال ويتمثل في الآتي :

المبلغ	البيان
4.252.093	عبارة عن مدفوعات مقابل خدمات فنية واستشارية تمت خلال العام المالي المنتهي في 2007/12/31م وقامت الشركة بسداد ضريبة الاستقطاع المتوجبة على هذه المبالغ والبالغة (254.768) ريال ، وذلك بموجب إشعار البنك (س) رقم (652167) فرع التخصي بالشيك رقم 0024653889000106 المسحوب لصالح الهيئة بموجب امر التحصيل رقم 4784466 وسبق تقديم هذه المستندات للجنة الابتدائية والهيئة.

تمثل مبالغ مستحقة للمركز الرئيس مقابل عمليات توريد أدوات ومعدات وهي مدرجة ضمن الحساب الجاري للمركز الرئيس إيضاح رقم (14) من إيضاحات القوائم المالية , وهذه التوريدات لا تعتبر من مصادر الدخل التي تخضع للضريبة وذلك طبقاً لأحكام المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل والفقرة (ج) من المادة الثامنة والستين من النظام التي تنص على (ج - لأغراض هذه المادة والمادة الخامسة من هذا النظام تعني كلمة " الخدمات " أي عمل مقابل عوض , باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى , كما انه من جهة أخرى فإن هذه المبالغ لم تسدد للمركز الرئيس وعليه فهي غير خاضعة لضريبة الاستقطاع طبقاً لأحكام المادة الثامنة والستون من النظام التي اشترطت لتوجب الضريبة حدوث واقعة الدفع وهو ما لم يحدث	4.384.436
الإجمالي :	8.636.529

والهيئة لم تقدم عكس ما سبق إيضاحه ونعرض فيما يلي بيان هذه الضريبة المسددة للهيئة .

م	اسم المستقطع منه	عنوانه	نوع الدفعة	المبلغ المدفوع	ضريبة الاستقطاع
1	شركة (م)	الإمارات	خدمات فنية واستشارية	49.245	8.864
2	شركة (ث)	أثيوبيا	خدمات فنية واستشارية	1.200.213	73.814
3	مؤسسة (ي)	اليمن	خدمات فنية واستشارية	375.445	22.340
4	مؤسسة (ي)	اليمن	خدمات فنية واستشارية	2.627.190	149.750
	الإجمالي :				254.768

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة بمطالبة المكلف بضريبة استقطاع على الجزء المتبقي بمبلغ (4.384.436) ريال من كامل الاستشارات الهندسية بمبلغ (8.636.546) ريال لعام 2007م , بينما يكمن استئناف المكلف في طلبه إلغاء فرض ضريبة الاستقطاع لعام 2008م بمبلغ (706.290) ريال باعتبار أنها فرضت على مبالغ مدفوعة مقابل أعمال توريد آلات ومعدات من المركز الرئيسي , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين من القوائم المالية إيضاح (16) لعام 2007م أنه فيما يخص التكاليف يوجد مصاريف استشارات هندسية ومهنية بمبلغ (3.920.2500) ريال ومصاريف استشارية بمبلغ (4.716.274) ريال

، وفي جلسة الاستماع والمناقشة طلبت اللجنة من المكلف بيان تحليلي ، مع المستندات المؤيدة بأن جزء من هذا المبلغ وكذلك المبلغ المدفوع في عام 2008م خاصة بـ مواد وآلات ومعدات، ولم يقدم المستندات المطلوبة .

وبرجوع اللجنة للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي عرفت المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل تبين أنها تنص على "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 " ، وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (12) التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم" المصاريف التالية :

أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تنص على : المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة المادة التاسعة 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 قرائن إثبات أخرى تُمكِّن المصلحة من التأكد من صحتها .

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة .

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية .

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية .

وتبين 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 تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية : دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15% .

وفيما يخص استئناف الهيئة فإن ضريبة الاستقطاع وفقاً للنصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية ترتبط بالدفع ، وحيث لم يثبت للجنة من القوائم المالية للمكلف حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها ، ونظراً لأن الهيئة لم تُثبت مستندياً حدوث واقعة الدفع ، لذا فإن اللجنة ترى أن تلك الاستشارات تخضع لضريبة الاستقطاع تطبيقاً لنص المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية عند حدوث واقعة



الدفع أو ما في حكمها ، أما فيما يخص استئناف المكلف فإن تحديد البند في كونه مصروفاً استشارياً أو تكاليف مواد ومعدات تحكمه المستندات التي تدل على ذلك وهو ما لم يقدمه المكلف ، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها مطالبة المكلف بسداد ضريبة الاستقطاع عن المبالغ غير المدفوعة ، كما ترفض استئناف المكلف في طلبه إلغاء ضريبة الاستقطاع لعام 2008 م .

#### **البند السابع : الأرباح التقديرية عن عقد (ن) .**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/7) برفض اعتراض المكلف على بند الأرباح التقديرية عن عقد (ن) ، وفقاً لحثيات القرار .  
استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن إجمالي الفروق الضريبية عن الأعوام من 2005م حتى 2010م بلغت (9.487.407) ريال ، ويوضح أن عمل كل شركة كما يلي :

- 1- شركة (ن) وعنوانها ص.ب (.....) الرياض (.....) وهي الشركة المالكة لمصانع الاسمنت محل الخلاف .
- 2- شركة (ب) وعنوانها ص.ب (.....) الخبر (.....) وهي المقاول الرئيسي لمشاريع مصانع الاسمنت .
- 3- شركة (ش) وعنوانها (.....) طريق شنغهاي بيكين (.....) -الصين وهي تمثل المركز الرئيسي لفرع الشركة بالمملكة في الصين .

- 4- فرع شركة .....وعنوانها ص.ب (.....) الرياض (.....) وهي تمثل المكلف .
- 5- شركة (ح) وعنوانها (.....) طريق وانج جيان الشرقي - هيفي (.....) الصين وتمثل الشركة التي قامت بأعمال مصنع (ن) .

وتوضح الشركة أنها فرع أجنبي تزاوّل أعمالها في المملكة ومسجله لدى الجهات المعنية في المملكة ومنها الهيئة وتقوم بتقديم الإقرارات الضريبية بانتظام وتسديد الالتزام الضريبي من واقع الإقرارات والشركة على علم مسبق بأن الهيئة لديها من الإمكانيات والصلاحيات ما يمكنها من معرفة إيرادات وتعاملات جميع الشركات العاملة بالمملكة وليس من المعقول أن تقوم الشركة بإخفاء تعاملات تبلغ قيمتها (237.185.186) ريال ولا تقوم بتسجيلها في الدفاتر أو عدم إدراجها في الإقرارات الضريبية المقدمة للهيئة وان ما حدث من جانب الهيئة هو لبس في تحديد الشركة المنفذة لمصنع (ن) وما يؤكد التزام الشركة المستأنفة ضريبياً هو إدراج كافة الإيرادات الناتجة من مصنع (ت) في الدفاتر والسجلات والإقرارات الضريبية المقدمة منها للهيئة وهو ما أكدته تقرير الفحص الميداني الذي تم من قبل للهيئة ، حيث لم يتبين وجود أي فروقات في إيرادات مصنع (ت) (مشروع.....) بين ما تم إدراجه في الدفاتر والإقرارات وبين ما ورد في خطاب شركة (ب) ، وأما بخصوص الخلاف حول مشروع مصنع (ن) فتوضح الشركة الحقائق الآتية :

- ليس للشركة علاقة بهذا المشروع وهو ما تم تأكيده في محضر أعمال الفحص الميداني وتحقق الحاضرون من ذلك وهو ما تأكد في تقرير الفحص الخاص بهم ، حيث لم يرد في تقريرهم أي ملاحظات على هذا المشروع مما يؤكد اقتناعهم بعدم وجود علاقة للشركة بهذا المشروع .

- القوائم المالية المقدمة من الشركة والدفاتر والحسابات التي يتم مراجعتها من قبل المحاسب القانوني لم يدرج بها أي تعاملات عن هذا المشروع .

- بتاريخ 2005/7/20م تم الاتفاق بين كلاً من شركة (ن) (المالك) وشركة (ب) (المقاول الرئيسي) على تأسيس مصنع ..... جديد صديق للبيئة مع طاقة إنتاج قدرها (6000) طن يوميا طبقاً للشروط الموضحة تفصيلاً بالعقد وتشمل أعمال الهندسة والتصميم والشراء والتصنيع والتوريد والتسليم لموقع المصنع والتأمين والتفريغ وخلافه من أعمال الإنشاءات المدنية والكهربائية والميكانيكية وتسليم المشروع تسليم مفتاح ويكون مقر المصنع في منطقة ..... بالمملكة (مصنع (ن) ) وتوضح الشركة انه في هذا التاريخ لم يكن لها وجود من الأصل في المملكة ، حيث تم تأسيس فرع الشركة كفرع أجنبي للشركة الصينية في المملكة بموجب السجل التجاري الصادر من مدينة الرياض برقم (1010220223) وتاريخ 1427/5/15هـ الموافق 2006/6/11م إي بعد حوالي عام من تاريخ توقيع العقد بين مالك المشروع والمقاول الرئيسي للمشروع وبناء على هذا العقد وفي نفس التاريخ تم الاتفاق بين المقاول الرئيسي شركة (ب) مع المركز الرئيسي بالصين (ش) وعنوانها (....) طريق شنغهاي بيكين - الصين (.....) وهي تمثل المركز الرئيسي لفرع الشركة بالمملكة في الصين والمعتمدة فنياً من شركة (ج) وعنوانها (....) طريق وانج جيان الشرقي - هيفي (.....) الصين وذلك ، كما هو موضح بالعقد المحرر بتاريخ 2005/4/20م ، وبذلك يتضح انه لا علاقة بفرع الشركة بالمملكة بهذا التعاقد كونه ليس طرفاً من أطراف التعاقد وكون التعاقد تم قبل إنشاء الفرع بالمملكة، وما يؤكد ذلك خطاب المحاسب القانوني لشركة (ب) الموجه إلى الهيئة ، حيث أفاد بما نصه :

(نشير إلى خطابكم رقم (1433/16/5024) وتاريخ 1433/4/8هـ والمتضمن مناقشة العقد المبرم للشركة المذكورة أعلاه (ب) مع شركة (أ) وموضوعه انشاء مصنع (ن) بتاريخ 2005/7/20م بقيمة إجمالية (231.520.903) دولار أي ما يعادل (868.203.386) ريال نفيدكم بأنه تم تقديم صورة من العقد المشار إليه أعلاه ضمن خطابنا المتضمن بيانات الفحص الميداني بتاريخ 13/شوال/1432هـ الموافق 2011/9/11م وبحسب العقد يتضح أن شركة (ج) تابعة ومدعمة فنياً من قبل شركة (ش) ، حيث تعتبر شركة (ج) الجهة الفنية الداعمة لشركة فقط ، وذلك يؤكد ما سبق إيضاحه حيث لم يشير الخطاب إلى فرع الشركة بالمملكة ولكن اشار إلى أسم المركز الرئيسي بالصين ، كما أنه بتاريخ 2006/4/26م (أي قبل تأسيس الشركة المستأنفة أيضاً) تم الاتفاق بين شركة (ن) المالك للمشروع مع شركة (ب) على إنشاء خط ثاني لهذا المشروع (مشروع (ن) ) وذلك بطاقة إنتاجية (3000) طن يوميا وهذا الخط الثاني يمثل توسعة لمصنع ..... الحالي قيد التشغيل البالغ طاقته الإنتاجية (6000) طن يوميا ، وفي نفس التاريخ 2006/4/26م تم إبرام عقد بين شركة (ب) مع شركة (ش) المركز الرئيسي بالصين وشركة (ج) وعنوانها (60) طريق وانج جيان الشرقي - هيفي (.....) الصين هذا العقد يمثل الخط الثاني للعقد السابق الخاص بمصنع ..... الحالي قيد التشغيل الذي طاقته الإنتاجية (60000) ط ، وبلغت قيمة هذا العقد الخاص بالخط الثاني والمؤرخ في 2006/4/26م بمبلغ (85.468.000) دولار تشتمل على أعمال الآلات والمعدات والمواد الخام وقطع الغيار وخلافه من أعمال موضحة بالعقد ، ويؤكد ذلك أيضا ان الهيئة قررت فتح ملف ضريبي لشركة (ج) لمحاسبتها عن الأعمال الخاصة بمصنع (ن) ويمكن للجنة مخاطبة الهيئة للتحقق من كيفية محاسبة الشركة المذكورة عن

تعاملاتها في مشروع مصنع ..... ، وما يؤكد ذلك أيضا ويحسم هذا الخلاف في هذا العقد ان الهيئة بالفعل قامت بحاسبة المركز الرئيسي بالعين شركة ت(ش) وشركة (ج) عن عقدي مصنع (ن) بالملف الخاص بشركة (ب) وحددت قيمة الضريبة المتوجبة على الشركتين عن كافة الأعمال التي تمت منهما في مشروع إنشاء مصنع (ن) بمبلغ (20.160.798) ريال شامله قيمة الضريبة وغرامات التأخير وذلك طبقاً للخطاب المرسل من شركة (ب) بتاريخ 2012/5/7م ورقم (ref.#FD/BR/GEN/11/081) إلى كلاً من الشركتين ، وبناءً عليه تم سداد هذه المستحقات بمعرفة شركة ..... وشركاهم للمقاولات المحدودة للهيئة عن طريق البنك ..... بموجب إشعارات البنك ومنها :

مبلغ (18.876.969) ريال بموجب إشعار البنك رقم (1440679) وتاريخ 2012/9/3م ، و(1.093.610) ريال بموجب إشعار البنك رقم (2512161) وتاريخ 2012/5/9م ، وبذلك يكون فرع الشركة بالمملكة ليس له علاقة بالخط الثاني الخاص بمشروع مصنع (ن) ، وما يؤكد ذلك أيضاً أنه :

بالرجوع إلى الموقع الإلكتروني لشركة (ج) تبين إنها أوضحت على الموقع (إنهم متخصصون في توريد قطع الغيار وأعمال مصانع الاسمنت وكافة آلات ومعدات مصانع الاسمنت مثل الأفران والمطاحن والأعمال الكهربائية لهذه المصانع وخلافه من أعمال وانه من أهم المشاريع التي قامت بها مصنع (ن) بالمملكة ومصنع (ر) ومصنع (ي) وأخرى وأضحت أنها تقوم بتسليم الموقع تسليم مفتاح للمقاول الرئيسي .

- أيضا خطاب شركة (ج) والذي يؤكد به أنه هو من قام بتنفيذ الأعمال الخاصة بمصنع (ن) .

- الخطاب الموجة من شركة (ج) لشركتنا بتاريخ 2006/10/5م والذي تطالبنا به برد الدفعة المقدمة التي تم تحويلها على حسابنا البنكي عن طريق شركة (ب) (المقاول الرئيسي لمشروع (ن) ) بالخطأ والبالغ قيمتها (6.000.000) مليون ريال .

- شهادة القبول باستلام محطة طحن الاسمنت (الخط 2) الصادرة من المالك (شركة (ن) ) بتاريخ 2009/5/20م والذي يخاطب فيها المقاول من الباطن شركة (ج) .

علماً بأن المبالغ المستلمة من شركة ..... عن طريق الإيداعات والتحويلات البنكية إلى حساب (أ) بالمملكة بلغ (99.812.444) ريال وهو أقل من مبلغ الإيرادات المثبتة بميزانيات الشركة وهي مبالغ محصلة بالكامل تحت حساب تنفيذ مصنع (ط) . وختاماً تؤكد الشركة على أن الأعمال التي قامت بها الفرع في المملكة هي الأعمال الإنشائية والخاصة بإنشاء وتوسعة مشروع مصنع (ط) فقط والشركة على استعداد لتقديم كافة المستندات التي تطلبها اللجنة لإثبات عدم وجود علاقة لها بمشروع إنشاء وتوسعة مصنع(ن) .

واحتمالاً في حال لا قدر الله عدم اقتناع اللجنة بما قدمته الشركة فنأمل دراسة طلبات الشركة الاحتياطية الآتية بما لا يؤثر على مطلب الشركة الأصلي وهو أن الهيئة قامت بحاسبة الشركة بنسبة صافي أرباح 20% على هذا العقد المزعوم وهذه نسبة مبالغ فيها جداً ، حيث أن نسبة صافي الأرباح في نشاط المقاولات تكون ضعيفة جداً إذا لم تحقق خسائر كون هذا النشاط يحمل الكثير من مخاطر تقلبات الأسعار والعمالة الكثيرة ذات الرواتب العالية وهذا يجعل الأرباح منخفضة بدرجة

كبيرة تكاد تصل إلى 5% كحد أقصى أن لم تحقق الشركة خسائر من جراء تقلبات الأسعار ، كما ان الفقرة الرابعة من المادة السادسة عشر من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قد حددت نسبة صافي الربح التقديري لنشاط المقاولات بنسبة (10%) فقط وعليه تطالب الشركة كمطلب احتياطي تخفيض نسبة صافي الأرباح لتكون (5%) فقط .

كما توضح الشركة أن الهيئة عند إجراء الربط لعامي 2009م و2010م لم تراعي الخسائر الضريبية المعتمدة بربط الهيئة حيث اعتمدت الهيئة في ربطها خسائر ضريبية لعام 2009م بمبلغ (5.332.144) ريال ولعام 2010م خسائر بمبلغ (1.351.122) ريال وكان يتوجب على الهيئة توحيد الوعاء خلال العامين بضم الأرباح التقديرية مع الخسائر المعتمدة من الهيئة في الربط مع توحيد هذا الاجراء في جميع السنوات التي تحقق خسائر بعد صدور القرار ، حيث لا يجوز محاسبة الشركة بأكثر من وعاء ضريبي عن نفس السنة الضريبية خلال نفس العام فالمكلف لا تتم محاسبته عن كل صفقة على حده بل يتم محاسبته عن كامل أعمال السنة من كل الأنشطة التي زاولها خلال العام ، ونأمل مراعاة أن هذا المطلب الاحتياطي لا يخل بالمطلب الأساسي وهو عدم محاسبة الشركة عن الأرباح التقديرية لإيرادات عقد مصنع (ن) لأن الشركة ليست طرفاً في هذا التعاقد.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بمعالجة موضوع عقد ..... على النحو التالي :

أفاد ممثلو الشركة في الفحص الميداني بأن الشركة لم تقم بتنفيذ عقد ..... وأن الشركة التي قامت بتنفيذ العقد هي شركة (ج) ولم يتم تقديم ما يفيد إلغاء هذا العقد ، وبناءً عليه قامت الهيئة بالاستفسار من شركة (ب) خطابها رقم (1433/16/577هـ) وتاريخ 1433/1/26هـ عن المبالغ المدفوعة للشركة عن العقود المبرمة معها وقامت شركة (ب) بالرد على الهيئة بخطابها رقم (دأ/8-99-18) وتاريخ 1433/2/20هـ متضمناً كافة تفاصيل عقد (ن) والمبالغ المدفوعة للشركة عنهما ، علماً بأن المركز الرئيسي هو الذي يتعاقد مع شركة (ب) ويسند إلى فرعه بالمملكة تنفيذ الأعمال المحلية فقط ، كما ورد خطاب آخر من شركة (ب) وشركاهم للمقاولات برقم وارد (1433/16/28793) وتاريخ 1433/9/9هـ متضمناً صورة من عقد مصنع (ن) ويفيد أن شركة (ج) هي الجهة الفنية فقط لشركة (أ) ، وان جميع المبالغ المتعلقة بالعقد تم سدادها لشركة (أ) كما أن العقد موقع من شركة (أ) .

ونظراً لخلو محاضر الأعمال من تحليل وتوزيع لإيرادات الشركة من العقدين ونظراً لورود كافة التفاصيل المتعلقة بالعقدين في خطاب شركة ..... للمقاولات مع أنه كان من المفترض أن يقوم المركز الرئيسي بحكم انه أفتت فرعاً بالمملكة بإثبات كافة إيرادات وتكاليف العقدين في إقرارات الفرع ، ونظراً لوجود تحليل للعقدين يفصل بين المنفذ محلياً والمنفذ خارجياً وقام بتنفيذه المركز الرئيسي فسوف يتم إجراء مقابلة بين الإيرادات المصرح عنها بالإقرارات وبين ما ورد بخطاب شركة (ب) المشار إليه ومحاسبة الفرع عن الأعمال المحلية التي يفوضه المركز الرئيسي في إنجازها وذلك على النحو التالي:

عن عقد مصنع ..... : حتى عام 2011م .

قيمة العقد خارج المملكة		قيمة العقد داخل المملكة	
619.205.700	معدات و مواد وقطع غيار	237.185.186	أعمال تشييد

11.812.500	تصميمات هندسية	--	--
631.018.200	--	237.185.186	إجمالي :

وبذلك تصبح قيمة الأعمال المنفذة داخل المملكة والتي ينفذها الفرع ، كما أفاد الحاضرون بمحضر الأعمال عن العقد بالقيمة (237.185.186) ريال طبقاً لما رد بخطاب الجهة المتعاقد معها وهي شركة (ب) للمقاولات .

وقد تم معالجة هذا الفرق كما يلي :

إيرادات مصنع (ن) الوارد بخطاب شركة (ب) والتي أكدت أن شركة (أ) هي التي وقعت العقد ونفذت الأعمال وتم سداد كامل قيمة العقد للشركة المقيمة فرع الشركة بالمملكة ولم يقدم الفرع أي مستندات تؤيد ما دفع به الحاضرون بأن العقد قد الغي ولم تنفذه الشركة وعليه تم المحاسبة عنه تقديرياً بنسبة صافي 20% مع احتساب غرامة إخفاء على أرباح هذا العقد طبقاً للمادة (11) فقرة (ب) من النظام الضريبي .

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف (الفرع) عدم محاسبته عن الأعمال المتعلقة بعقد ..... وفي حال عدم الموافقة على طلبه يتم احتساب الأرباح التقديرية بنسبة 10% بدلاً من 20% وكذلك توحيد الوعاء الضريبي ليشمل كافة نتائج أعماله الأخرى، في حين تتمسك الهيئة بمحاسبة المكلف عن العقد المذكور على أساس تقديري ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

ويتبين أن الخلاف ينقسم إلى قسمين :

- مطالبة (المكلف) (أ) بعدم محاسبته عن أعمال عقد (ن) باعتبار أنها نفذت من مركزه الرئيس ، ويشير المكلف أن الهيئة قامت بمحاسبة مركزه الرئيس عن هذه الأعمال مستنداً إلى مطالبة شركة ..... لمركزه الرئيس .

- مطالبة (المكلف) بتوحيد وعائه الضريبي لكافة أعماله في حال عدم الموافقة على طلبه بعدم محاسبته عن العقد المذكور ، واحتساب نسبة أرباح 10% بدلاً من 20% .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة تبين أن شركة ..... بموجب الخطاب رقم (إف دي/بي آر/جي إي أن/081/11) وتاريخ 2012/5/7م أرسلت إشعار إلى كل من شركة (ش) وشركة (ج) بأنه نتيجة لعدم تقديم إقرارات ضريبية من طرفهم لمشروع ..... (الخطأ والخطأ) فإن الهيئة العامة للزكاة للدخل تطالب الشركة بمبلغ (12.057.508) ريال ومبلغ (8.103.290) ريال إضافة إلى غرامة بنسبة 1% وتؤكد شركة (ب) أنه بناءً على هذه المطالبة فإنها مجبرة على حجز دفعاتهم غير المسددة وضمن الأداء إلى حين تسوية الضرائب المستحقة عليهم مع الهيئة وتبين أنه ورد في استئناف المكلف أنه تم الاتفاق بين المقاول الرئيسي شركة ..... وشركاهم للمقاولات مع شركة (ش) (المركز الرئيس للمكلف)

والمعتمدة فنياً من شركة (ج) ولم يتبين من وجهة نظر المكلف التي تضمنها القرار الابتدائي وحيثيات القرار ومنطوقه اعتراض المكلف على نسبة الأرباح التقديرية .

وبالرجوع إلى المادة (2) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة ومنهم ما نصت عليه في الفقرة (ج) على أنه "الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة" والفقرة (أ) و(ب) من المادة (4) التي عرفت أشكال المنشأة لغير المقيم بما نصه "أ - تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة - ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً ، أو جزئياً ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له .

ب- تعد الحالات الآتية منشأة دائمة :

- 1- مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع ، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها .
- 2- التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية ، ومعدات الحفر ، والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية ، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها .
- 3- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه .
- 4- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة .

والفقرة (ج) من المادة (6) التي نصت على "ج- الوعاء الضريبي لغير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة هو دخله الخاضع للضريبة الناتج عن نشاط تلك المنشأة أو المرتبط بها ، محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام" والمادة (60) التي نصت في الفقرة (أ) على أنه "يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد ، وتدوين رقمه المميز عليه ، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة" ، ونصت في الفقرة (ب) على "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار" ، ونصت في الفقرة (ج) على "على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي :

- 1- شركة أموال مقيمة .
  - 2- غير مقيمة له منشأة دائمة في المملكة .
  - 3- شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط .
- ونصت الفقرة (و) والفقرة (ز) من المادة (68) على "و- إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة ، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة ، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم .

ز- إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي ، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي .

وحيث تبين أن المركز الرئيس لشركة (أ) بالصين تراول النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة (الفرع) ويلزمها تقديم إقرار ضريبي عن أوجه نشاطها من خلال المنشأة الدائمة ، فإن اللجنة ترى أن الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف (فرع الشركة بالمملكة) يجب أن يشمل كافة إيرادات الشركة عن أوجه نشاطها من خلال المنشأة الدائمة بما فيها إيرادات عقد (ن) وما تم سداده من ضرائب استقطاع تتعلق بهذا العقد تخضم من الضريبة المستحقة على الفرع ، وفيما يتعلق بمطالبة المكلف باحتساب نسبة الأرباح بنسبة 10% بدلاً من 20% فحيث تبين أن وجهة نظر المكلف في القرار الابتدائي وحيثيات القرار ومنطوقه لم تتضمن اعتراضه على ذلك فإن اللجنة ترى صرف النظر عن ذلك ، وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم مطالبته بالضريبة المحتسبة على أساس تقديري بنسبة أرباح 20% عن أعمال عقد ..... ، على أن تخضم ضرائب الاستقطاع المسددة عن العقد من الضريبة المستحقة على الفرع ، كما تصرف اللجنة النظر عن استئناف المكلف في طلبه احتساب الأرباح بنسبة 10% بدلاً من 20% .

#### **البند السابع : غرامات التأخير وغرامة الإخفاء .**

ذكر المكلف أن الهيئة في خطاب تبليغ الربط فرضت غرامة تأخير على الفروقات الضريبية المتوجبة على الشركة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وتوضح الشركة وجهة نظرها في الغرامة في الآتي .

- الشركة لا توافق على فرض غرامات تأخير على الالتزام الضريبي المتوجب على الشركة نتيجة ربط الهيئة حيث أن الشركة ملتزمة بتقديم الإقرارات الضريبية وتسديد الضريبة المتوجبة عليها من واقع الإقرارات المقدمة للمصلحة وان الالتزام الضريبي الناشئ في ربط الهيئة هو اختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والشركة وليس اختلاف في تطبيق مواد النظام الضريبي ، حيث أن الهيئة لها رؤية خاصة في طبيعة المستندات المؤيدة للمصروف تختلف عن الرؤية المحاسبية التي تطبقها الشركة وللمصلحة الحق في ذلك مادام في ظل تطبيق النظام الضريبي ولكن لا يجب أن تتوجب غرامات تأخير على وجهة النظر هذه في المستندات ويجب أن تكفي الهيئة بفرض الضريبة على هذا الخلاف الفني المستندي .

- أن المشرع عندما فرض الغرامة لم يقصد منها تصيد الأخطاء للمكلفين أو زيادة العبء على المكلفين بل كان الغرض منها تنظيم العمل والالتزام بالنظام الضريبي وان غرامات التأخير إذا أصرت الهيئة على تطبيقها فيجب الالتزام بمواد النظام واللائحة التنفيذية ومنها المادة (77) فقرة (ا) من النظام الضريبي التي تنص على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوماً ، وهذا يشمل التأخير في الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة حتى تاريخ السداد) .

وكذلك نصت المادة الثامنة والستون من اللائحة التنفيذية في البند (1) منها على (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير في الحالات الآتية :

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار .

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة .

ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس , والتاسع , والثاني عشر من السنة المالية للمكلف .

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ الاستحقاق الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام .

وبالرجوع إلى المادة الحادية والسبعين من النظام الضريبي نجد أن الفقرة الثانية منها قد حددت متى تعد المستحقات الضريبية نهائية وقد حددت الحالات الآتية :

أ- موافقة المكلف .

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

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة .

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

وبذلك توضح الشركة أن المشرع في النظام الضريبي ولائحته التنفيذية فرض غرامة التأخير بموجب المادة (1/77) من النظام والمادة (68) من لائحته التنفيذية في حالة تأخر المكلف عن سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة الحالات السابق إيضاحها في المادة الحادية والسبعين من النظام وهي موافقة المكلف أو انتهاء الأجل المحدد نظاماً للاعتراض أو الاستئناف أو صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم , لذلك تطالب الشركة أنه في حالة إصرار الهيئة على احتساب غرامات التأخير أن يتم احتسابها من تاريخ صدور قرار نهائي في حالة الشركة حتى تاريخ السداد خاصة وأن الشركة ليس لها ذنب في تأخير الهيئة في فحص حساباتها وتحديد الفروقات الضريبية المتوجبة عليها والمشرع لم يقصد معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال الموقف الضريبي له وسداد أي التزام ضريبي مستحق عليه نتيجة طول مدة الإجراءات المتبعة لدى الهيئة ولجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم , وتستترشد الشركة في ذلك بالقرار الاستئنافي الصادر من لجنتم تحت رقم (1335) لعام 1435هـ والقرار (1355) لعام 1435هـ الذي نص على (أن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي) .

نتيجة خطأ غير مقصود في الأرباح أو خطأ في التطبيق وذلك لان القانون لا يفترض الكمال من جانب المكلف ولإن القانون لا يقصد إنزال العقوبة على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة , وإنما تفرض على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية وينطبق نفس ما سبق على غرامة الإخفاء وتطالب الشركة بإلغاء هذه الغرامة للأسباب السابق إيضاحها تفصيلاً في التعليق على بند مصنع .....

**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 وغرامة إخفاء على فروق الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة ، في حين تتمسك الهيئة بفرضها ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على القرار الابتدائي تبين أنه لم يتضمن في وجهة نظر المكلف وفي حيثياته ومنطوقه لبند غرامات التأخير والإخفاء ، وبناءً عليه تصرف اللجنة النظر عن استئناف المكلف .

#### **القرار :**

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

#### **أولاً : الناحية الشكلية .**

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة ومن المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة رقم (15) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية .

#### **ثانياً : الناحية الموضوعية .**

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم فرق الأجور والرواتب ضمن المصروفات جائزة الحسم للأعوام من 2006م حتى 2009م ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
- 2- رفض استئناف المكلف في طلبه قبول مصروفات التخليص الجمركية ضمن المصروفات جائزة الحسم ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
- 3- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند المشتريات الداخلية والخارجية ضمن المصروفات جائزة الحسم ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
- 4- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد مصروف التأمين ضمن المصروفات جائزة الحسم ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
- 5- رفض استئناف المكلف في طلبه اعتماد بند الاستشارات ضمن المصروفات جائزة الحسم ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
- 6/أ- رفض استئناف الهيئة في طلبها مطالبة المكلف بسداد ضريبة الاستقطاع عن مبالغ الاستشارات الهندسية التي لم تدفع في عام 2007م ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .
- ب- رفض استئناف المكلف في طلبه إلغاء ضريبة الاستقطاع بمبلغ (706.290) ريال لعام 2008م ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

7/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه إلغاء مطالبته بالضريبة المحتسبة على أساس تقديري بنسبة أرباح 20% عن أعمال عقد (ن) ، على أن تخصم ضرائب الاستقطاع المسددة عن العقد من الضريبة المستحقة عليه ، وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- صرف النظر عن استئناف المكلف في طلبه احتساب الأرباح بنسبة 10% بدلاً من 20% للحيثيات الواردة في هذا القرار .

7- صرف النظر عن استئناف المكلف في طلبه إلغاء غرامات التأخير والإخفاء ، للحيثيات الواردة في هذا القرار .

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

**خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار .**

**وبالله التوفيق ،،،**