(1964)

القرار رقم (1964) الصادر في العام 1439هـ
في الاستئناف رقم (2156/ض) لعام 1439هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 23/12/1439هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 9/11/1436هـ ، وقامت اللجنة
خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع شركة سيبكو 3إلكتريك باور كونستراكشن كوربوريشن (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (3) لعام 1439هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2010م حتى 2014م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 10/7/1439هـ كل من : عبدالله الحسين وملحم الملحم وسليمان الجربوع ، كما مثل المكلف :
مها ياسين وعبدالهادي آل دوحان .

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف ، وما جاء بمذكرة الاستئناف , ومراجعة

(1964)

ما تم تقديمه من مستندات ، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي :

<u>الناحية الشكلية</u> :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (3) لعام 1439هـ بموجب الخطاب رقم (192/2/1439) وتاريخ 5/2/1439هـ ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (1134) وتاريخ 9/4/1439هـ , وقدم مستنداً يفيد استلامه القرار الابتدائي بتاريخ 13/2/1439هـ , كما قدم ضماناً بنكياً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

<u>الناحية الموضوعية</u> :

البند الأول : الربط بالأسلوب التقديري على حصة المكلف من إيرادات المشروع المشترك ,

ومسؤولية المكلف عن سداد ضريبة الدخل على الشريك المتضامن .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف
على تطبيق الربح التقديري على عقود الفرع .

(1964)

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة سيبكو بالتضامن مع شركة دونغ فونغ وقعا عقدا مع شركة كهرباء رابغ لتنفيذ وإنشاء محطة توليد طاقة , وتقوم الشركة بإمساك وحفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية الضرورية وتسجيل كافة التعاملات , وقدمت الشركة قوائم مالية مراجعة من قبل محاسب قانوني مرخص , وبعد إجراء الهيئة فحصا ميدانيا لدفاتر وسجلات الشركة , قامت الهيئة بإصدار ربط ضريبي بالأسلوب التقديري بنسبة 15% على حصة الشركة من إيرادات مشروع كهرباء رابغ , وقد أوردت الهيئة الأسباب التالية لهذا الإجراء :

1- أن شركة سيبكو صرحت عن حصة في المشروع بقيمة (1.807.490.820) ريال ,
في حين أن الحصة الفعلية من وجهة نظر الهيئة بقيمة (5.148.750.000) ريال.

2- أفادت شركة سيبكو بأن المواد الموردة من الخارج تبلغ (4.641.684.180) ريال , بينما أفادت جهة التعاقد (شركة كهرباء رابغ) بأن قيمة المواد الموردة من الخارج لهذا العقد بلغت (2.942.980.503) ريال .

وأضاف المكلف أن كلا السببين الذين ذكرتهما الهيئة يفند الآخر إذا ما أخذنا في الاعتبار الإيضاحات التالية :

1- ينص العقد على أن هناك أعمالا تتم بالكامل خارج المملكة وأخرى تتم داخل المملكة , وقد حدد

(1964)

العقد طبيعة وقيمة تلك الأعمال ، و قسم العقد حصة شركة سيبكو البالغة (5.148.750.000) ريال إلى أعمال تتم بالكامل خارج المملكة وتتعلق بالتصميمات والتوريدات وتبلغ (3.341.259.180) ريال , وأعمال تتم داخل المملكة تتعلق بتنفيذ الأعمال الإنشائية والصيانة وتبلغ (1.807.490.820) ريال ، وعلى هذا الأساس قامت الشركة بالإفصاح فقط عن قيمة الأعمال التي تمت داخل المملكة والتي تخضع لضريبة الدخل وفقا للنظام الضريبي ، أما الأعمال التي تمت خارج المملكة فكلها تمت عن طريق جهات أجنبية بمعرفة المركز الرئيس , وتتمثل الأعمال في خدمات فنية وهندسية بقيمة (1.698.703.677) ريال , ومواد موردة بمعرفة المركز الرئيس بقيمة (1.642.555.503) ريال لم يتم التصريح عنها استنادا إلى الفقرة (7) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على "لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالا مصاحبة كأعمال النقل الداخلي , أو التركيب , أو الصيانة , أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة ، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة " ، وعليه فإن الشركة لم تخالف النظام الضريبي في هذا البند .

(1964)

2- إذا ما أضفنا قيمة المواد الموردة بمعرفة المركز الرئيس والبالغة (1.642.555.503) ريال إلى قيمة المواد الموردة من قبل شركة فونغ دونغ (الشريك المتضامن في تنفيذ المشروع) والبالغة (1.300.425.000) ريال يصبح الإجمالي (2.942.980.503) ريال , وهو مطابق للمبلغ الذي أفادت به جهة التعاقد (شركة كهرباء رابغ) بخصوص المواد الموردة , وجاء الالتباس من كون مبالغ الأعمال التي تمت بالخارج والتي يشمل مواد موردة بمبلغ (2.942.980.503) ريال بالإضافة إلى خدمات فنية وهندسية موردة بقيمة (1.698.703.677) ريال فيصبح الإجمالي (4.641.684.180) ريال .

3- إن الخدمات الفنية والهندسية المذكورة البالغة (1.698.703.677) ريال هي أعمال تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% ، وحيث أن سداد قيمة هذه الأعمال يتم من خلال مالك المشروع مباشرة إلى الجهات المستفيدة حسب نص العقد , فإن مسؤولية استقطاع الضريبة من تلك المبالغ تقع على عاتق مالك المشروع .

لكل ما تقدم نطلب إلغاء الربط التقديري على حصة الشركة من إيرادات المشروع المشترك واعتماد القوائم المالية وإجراء الربط بناء عليها .

وأضاف المكلف أن الهيئة قامت بإخضاع حصة شركة دونغ فونغ من إيرادات المشروع المشترك البالغة (1.300.425.000) ريال لضريبة الدخل

(1964)

ومطالبة شركة سيبكو بسدادها , وفي هذا الصدد نوضح أن شركة دونغ فونغ هي شركة أجنبية ليس لها سجل أو مكتب أو مندوب أو وكيل في المملكة , و أن شركة دونغ فونغ ليست شركة شقيقة وليس لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع الفرع أو المركز الرئيس , كما أن حصة شركة دونغ فونغ هي مقابل توريد معدات للمشروع فقط ومذكورة وصفا وكمية في جدول الأسعار الملحق بالعقد وقامت بتنفيذ ذلك بالكامل خارج المملكة , وأن كافة أوجه التعامل مع شركة دونغ فونغ بما في ذلك السداد يتم بينها وبين المالك مباشرة , وهذا ما نص عليه العقد صراحة , وبالتالي فإن شركة سيبكو ليست لها أي سلطة أو تأثير على شركة دونغ فونغ لسداد أي التزامات ضريبية إن وجدت , وعليه نطلب عدم مسؤولية شركة سيبكو عن سداد الضريبة على شركة دونغ فونغ .

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم توقيع عقد تنفيذ إنشاء محطة كهرباء بين شركة رابغ للكهرباء وبين شركة سيبكو بالتضامن مع شركة دونغ فونغ ، وقد تم توزيع الأعمال كالتالي :

- شركة دونغ فونغ بمبلغ (1.300.425.000) ريال ، ولم تسجل الشركة لدى الهيئة ولم تقدم أية إقرارات .

(1964)

- شركة سيبكو بمبلغ (5.148.750.000) ريال , وقامت الشركة بإنشاء فرع في المملكة وتم التصريح عن مبلغ (1.807.490.820) ريال عن هذا العقد ضمن إيرادات الفرع ، وأفادت الشركة أن باقي حصتها من العقد بمبلغ (3.341.259.180) ريال تتمثل في خدمات فنية وهندسية و مواد مشتراة من الخارج لا تخضع لضريبة الدخل .

وقد أفادت جهة التعاقد (شركة رابغ للكهرباء) بأن المواد الموردة من العقد المذكور بلغت (2.942.980.503) ريال , وهذا يخالف ما أفادت به الشركة من أن المواد الموردة من الخارج بلغت (4.641.684.180) ريال والمتمثلة في حصة شركة دونغ فونغ بمبلغ (1.300.425.000) ريال وباقي المبلغ الذي لم يصرح عنه الفرع وهو (3.341.259.180) ريال .

وعليه تم جراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري على هذا العقد استنادا إلى الفقرة (3) من المادة (57) من اللائحة التنفيذية , كما تم مطالبة المكلف بسداد الضريبة المستحقة على الشريك المتضامن في تنفيذ المشروع (شركة دونغ فونغ) وذلك لأنه قائد المشروع المشترك .

رأي اللجنة :

(1964)

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم, وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري على حصته من إيرادات المشروع المشترك لتنفيذ عقد كهرباء رابغ ، كما يطلب المكلف عدم مسؤوليته عن سداد الضريبة على الشريك المتضامن (شركة دونغ فونغ) في تنفيذ المشروع المشترك , في حين ترى الهيئة إجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري على حصة المكلف من إيرادات المشروع المشترك , وأن المكلف مسؤول عن دفع الضريبة على الشريك المتضامن , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وترى اللجنة أن أساس احتساب الوعاء الضريبي يتم بناءً على إقرار المكلف المحدد بالربوط المقدمة منه , ويلزمه أن يقدم ما يؤيد ذلك , وتمثل القوائم المالية للمكلف الخيار الأساس المؤيد لاحتساب الوعاء , كما أنه يجوز للهيئة في حال عدم تقديم المكلف القوائم المالية ، أو تقديم المكلف قوائم مالية لا يمكن الاعتماد عليها اختيار احتساب الوعاء الضريبي على أساس تقديري , وهنا يترك خيار إثبات وعاء المكلف الضريبي لتقدير الهيئة , والتي يلزمها في هذا الشأن أن تجمع المعلومات التي توصلها إلى احتساب وعاء ضريبي عادل سواءً كان هذا من خلال ما يقدمه المكلف من دلائل وقرائن موثقة أومن خلال الفحص

(1964)

الميداني الذي تجريه الهيئة أو من خلال أي معلومات تستقصيها من أطراف أخرى أو من كل هذه المصادر مجتمعة , كما ترى اللجنة أن إعداد القوائم المالية لأي مكلف لكي يعتد بها وتكون أساساً لاحتساب الوعاء الضريبي يقتضي أن تكون مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح , حيث أن القوائم المالية تعتمد بالدرجة الأولى على أحداث مالية مؤيدة بمستندات يمكن رجوع المراجع الداخلي
أو الخارجي أو الفاحص الضريبي إليها فور طلبها دون تأجيل ذلك الطلب لأن هذا يعني بطريقة غير مباشرة عدم وجود المستند أو أنه يتم إعداده لاحقاً , وأن تأجيل قياس الأحداث المالية يؤدي إلى الإخلال بفترية القوائم المالية , كما أن النظام المحاسبي يقتضي لكي تكتمل دورته المحاسبية أن يبدأ بالمستندات الأولية التي تكون سنداً نظامياً للحدث المالي الذي يتم قياسه وتسجيله في الدفاتر , بالإضافة إلى أن معايير المراجعة في المملكة تستلزم ضرورة توفر ما يعرف بخاصية التتبع , وهذا يعني إمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر للوصول إلى مستنداتها الأولية وبالعكس , ومن حيث المنطق فإن
ما تقضي به معايير المراجعة يمتد أثره عند الفحص الضريبي , وهذه الخاصية لا يمكن تحقيقها إلا بوجود المستندات الأولية محلياً .

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/1/1425هـ تبين أن المادة (8) تنص على أن

(1964)

"الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاولة النشاط , بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية , مستقطع منه الدخل المعفي" , كما تبين أن الفقرة (ب) من المادة (63) تنص على أن "للمصلحة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقا للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي ، أولم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة ، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته" .

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 11/6/1425هـ تبين أن الفقرة (3) من المادة (16) تنص على أنه "يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية :

أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي .

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف" .

(1964)

كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) تنص على أنه "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات وأي بيانات أخرى على المكلف , وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في الإقرار , يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى , عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة" .

وباطلاع اللجنة على البيانات المقدمة من الطرفين بما في ذلك القوائم المالية ومحاضر الفحص الميداني تبين أنه توجد أحداث مالية ذات أهمية نسبية تتمثل في عدم تصريح المكلف عن إيرادات بمبلغ (3.341.259.180) ريالا من حصته في المشروع المشترك البالغة (5.148.750.000) ريال , وهذا يعني عدم اكتمال الدورة المستندية التي تؤيد قياس الأحداث المالية المتعلقة ببند الإيرادات , مما وصلت معه اللجنة إلى قناعة بعدم اكتمال الدورة المستندية والمحاسبية للتسجيل في الدفاتر التي تتطلبها المعايير المحاسبية و نظام ضريبة الدخل .

وبناء على ما تقدم , وبما أن أحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تعطي الهيئة في حال عدم احتفاظ المكلف بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة , الحق في إجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري

(1964)

, لذا ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه عدم إجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري على حصته من إيرادات المشروع المشترك لتنفيذ عقد كهرباء رابغ . كما ترى اللجنة أنه يجب التعامل مع الدخل المتحقق للمكلف من توريد المعدات وفقاً للفقرة (7) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة... نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالا مصاحبة كأعمال النقل الداخلي , أو التركيب , أو الصيانة , أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة ، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة" .

وفيما يتعلق بمسؤولية المكلف عن سداد الضريبة على الشريك المتضامن (شركة دونغ فونغ) في تنفيذ مشروع كهرباء رابغ , فإنه برجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل تبين أن الفقرة (أ) من المادة (36) تنص على أنه "تفرض الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها , إلا أنه يجب على الشركة تقديم إقرار ضريبي لغرض المعلومات يوضح فيه مقدار الدخل والربح والخسارة والمصاريف والديون وأي بنود أخرى أو أمور مرتبطة بالضرائب على شركة الأشخاص عن السنة الضريبية , ويخضع الإقرار للقواعد الإجرائية بما

(1964)

فيها الجزاءات المطبقة على الإقرارات الضريبية بمقتضي هذا النظام" .

وبرجوع اللجنة إلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تبين أن الفقرة (2) من المادة (17) على أنه "لا يتم إخضاع دخل شركة الأشخاص للضريبة ، ويوزع هذا الدخل على الشركاء في الشركة الذين يخضعون للضريبة بصفتهم الشخصية ، ويجب على كل منهم تقديم إقراراته الضريبية سنوياً في مواعيدها النظامية شاملة جميع دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك دخله من الشركة" , كما تنص الفقرة (5) من المادة (17) على "تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركة الأشخاص على اتحاد الشركات (الكونسورتيوم)..." .

وحيث أن لكل شركة كيان قانوني مستقل , وبما أن التضامن بين الشركتين قاصر فقط على تنفيذ المشروع المشترك , وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه , فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم مسؤوليته عن سداد الضريبة على الشريك المتضامن (شركة دونغ فونغ) في تنفيذ المشروع المشترك .

البند الثاني : الربط بالأسلوب التقديري على إيرادات المكلف من العقد الموقع مع المؤسسة العامة لتحلية المياه المالحة (مشروع رأس الخير) .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) برفض اعتراض المكلف على بند عقد مشروع رأس الخير .

(1964)

استأنف المكلف هذا البند من القرار أن شركة سيبكو بالتضامن مع شركة العراب للمقاولات وقعا عقدا مع المؤسسة العامة لتحلية المياه المالحة لتنفيذ مشروع رأس الخير ، وقد تنازلت شركة العراب للمقاولات عن نصيبها في العقد لصالح شركة سيبكو بتاريخ 23/12/2012م , وتقوم الشركة بإمساك وحفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية الضرورية وتقوم بتسجيل كافة التعاملات , وقدمت قوائم مالية مصدقة من قبل محاسب قانوني مرخص , وبعد إجراء فحص ميداني لدفاتر وسجلات الشركة , قامت الهيئة بإصدار ربط ضريبي بالأسلوب التقديري بنسبة 15% على إيرادات العقد ولم تعتد بالقوائم المالية والحسابات النظامية للشركة .

وأضاف المكلف أن إجراء الهيئة غير صحيح للأسباب التالية :

1- أن المادة (50) من العقد تقنن التوقيت لصرف مستحقات المقاول , وليست الأساس الذي يتم الاعتماد عليه للاعتراف بالإيرادات ، بل المعايير المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، وكذلك نظام ضريبة الدخل وما تتطلبه المادة (26) من النظام والمادة (20) من اللائحة التنفيذية والتي تقضي جميعها بأن يحتسب الدخل المتعلق بعقد طويل الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية ، وأن نسبة العمل

(1964)

المنجز تحدد بمقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة خلال السنة الضريبية مع إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ، وبالتالي فإن الشركة التزمت هنا بمتطلبات النظام واللائحة التنفيذية ، وما كان ذلك ليتخذ كمبرر لإهدار حساباتها ومحاسبتها تقديريا .
2- لما كانت المادة (26) من النظام الضريبي والمادة (20) من اللائحة التنفيذية تقضيان بأن تتم محاسبة العقود طويلة الأجل على أساس نسبة العمل المنجز والتي هي عبارة عن مقارنة التكاليف الفعلية خلال السنة الضريبية مع التكلفه التقديرية الكلية للمشروع ، كان من الضروري أن تكون التكلفة التقديرية للمشروع أقرب ما تكون إلى الواقعية , ولكن لأنها تقديرية فهي قابلة للتغير وفقا للمعطيات الاقتصادية التي تطرأ خلال فترة التنفيذ ، ولأنها أي "التكلفة التقديرية" هي الأساس في احتساب الإيراد المحقق فوجب ضبطها كلما تغيرت تلك المعطيات بهذا الوصول إلى دخل *حقيقي* وليس وهمي سواء كان ذلك بالزيادة أو بالنقص , وهذا ما قامت به الشركة ، ومما يعزز ذلك أنه بعد إتمام المشروع تقريبا فإن التكلفة الفعلية الحقيقية كانت أكبر من التكلفة التقديرية طوال مراحل التنفيذ قبل تعديل التكلفة التقديرية وهو ما دفع الشريك المتضامن (شركة العراب) للانسحاب من العقد اتقاء لاحتمال الخسارة وهذا مثبت بالمستندات ومصادقة المحاسب القانوني .

(1964)

3- قيود التسوية التي تبينت لفريق الفحص ليست قيود تحميل تكاليف المواد وإنما هي قيود تخفيض لتكاليف المواد , والسبب وراء ذلك أنه من الطبيعي أن يتم صرف مواد للمشروع ولا يتم استخدامها قبل نهاية العام , وفي مثل هذه الحالة فإن الإجراء الطبيعي هو عمل تسوية لتخفيض تكاليف المواد بقيمة المواد غير المستخدمة وتحميلها على حساب المخزون ، وهي تسويات مؤيدة بالمستندات ومعتمدة من المحاسب القانوني ، فهل يتخذ إجراء محاسبي سليم مثل هذا مبررا لإهدار حسابات الشركة .

4- أن ادراج مبلغ (393.676.176) ريال ضمن الأجور والرواتب في عام 2013م كان بالخطأ , وأن المبلغ المذكور يمثل الرصيد المتبقي لشركة العراب (الشريك المتضامن المنسحب) وأنه تم إدراجه ضمن الأجور والمرتبات بالخطأ ، وجدير بالذكر أن الشركة هي من بادرت بإخطار فريق الفحص الميداني بهذا الخطأ .

5- أن الهيئة اجتمعت بنا بعد تقديم الاعتراض وعرضت علينا تخفيض نسبة الربح التقديري إلى 10% بدلا من 15% ولكننا رفضنا عرض الهيئة إيمانا منا بسلامة موقفنا ، ولكون المبالغ التي يتم مناقشتها ليست بالبسيطة .

وعليه نطلب إلغاء الربط التقديري على إيرادات العقد واعتماد القوائم المالية وإجراء الربط بناء عليها .

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن قيمة العقد مع المؤسسة العامة لتحلية المياه المالحة تبلغ

(1964)

(9.419.204.065) ريال وهناك إعمال إضافية بمبلغ (340.000.000) ريال لتصبح قيمة العقد بعد التعديل (9.759.204.065) ريال ، وهذا العقد موقع بالتضامن بين شركة سيبكو وشركة العراب , وتم تقديم حسابات المشروع المشترك للأعوام 2010م و2011م , وفي عام 2012م تنازلت شركة العراب لشركة سيبكو عن العقد بموافقة جهة التعاقد مقابل (178.000.000) دولار أمريكي , أي ما يعادل (678.500.000) ريال تدفع لشركة العراب على دفعات شهرية ، وبالتالي فإن إيرادات هذا العقد تم التصريح عن جزء منها ضمن حسابات المشروع المشترك , والجزء الآخر تم التصريح عنه ضمن حسابات شركة سيبكو بعد انسحاب شركة العراب , وتلاحظ من الفحص الميداني قيام الشركة بتغيير التكاليف التقديرية للعقد ، حيث كانت قبل انسحاب شركة العراب مبلغ (9.072.152.075) ريال وبعد انسحاب الشريك المتضامن تم زيادة هذه التكاليف إلى (11.026.610,250) ريال بزيادة وقدرها (1.954.458.175) ريال في التكاليف التقديرية وهو ما جعل العقد خاسراً .

كما تبين من الفحص الميداني أن الشركة تقوم بعدم قيد بعض الإيرادات طبقا للمادة (50) من العقد والتي تنص على أنه " تصرف استحقاقات المقاول وفق ما تم انجازه من عمل وحسب المستخلصات التي يصادق عليها الاستشاري والجهة الفنية المشرفة على المشروع وبمعدل مستخلص واحد شهرياً" , إلا أن الشركة لم تقم بالتصريح عن قيمة تلك

(1964)

المستخلصات وتقوم بإصدار فواتير بالمستحقات المعتمدة من الاستشاري , وتدرج ضمن الأرصدة الدائنة بالقوائم المالية في بند فواتير صادرة بالزيادة عن الإيرادات المحققة , والشركة بهذا الإجراء تقوم بتأجيل إيرادات محققة بموجب مستخلصات معتمدة من الاستشاري والجهة الفنية المشرفة على المشروع بمبلغ (427.162.816) ريال ومبلغ (553.112.565) ريال ومبلغ (674.327.965) ريال ومبلغ (369.104.163) ريال للأعوام 2011م و2012م و2013م و2014م على التوالي .

كما تبين لفريق الفحص الميداني أن تكاليف المواد المحملة تتم بموجب قيود تسوية وقد تحفظ المحاسب القانوني عليها في القوائم المالية , كما قامت الشركة بإدراج مبلغ (393.676.176) ريال ضمن بند الرواتب والأجور لعام 2013م دون تقديم المستندات المؤيدة لهذه الرواتب .

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 إجراء الربط بالأسلوب التقديري على إيراداته من العقد الموقع مع المؤسسة العامة لتحلية المياه المالحة, في حين ترى الهيئة إجراء الربط بالأسلوب التقديري على إيرادات المكلف

(1964)

من هذا العقد , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .
وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل تبين أن المادة (26) تنص على
"أ- يحتسب الدخل والمصاريف المتعلقة بعقد طويل الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية ، ب- تحدد نسبة العمل المنجز بمقارنة تكاليف العقد المتكبدة خلال السنة الضريبية مع إجمالي التكلفة المقدرة للعقد" .
وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة تبين أن المادة (20) تنص على "1- تتم المحاسبة من العقود طويلة الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية وفقاً للمعادلة الآتية :التكاليف الفعلية المتكبدة خلال السنة الضريبة × القيمة الكلية للعقد طويل الأجل ÷ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد طويل الأجل .
2- ...
3- في حالة عدم تقيد المكلف بما ورد في الفقرة (1) من هذه المادة في تحديد إيراداته من العقودٍ طويلة الأجل , للمصلحة الحق في تحديدها وفقاً لما تراه على ضوء ما يتوفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن , كما تبين أن الفقرة (3) من المادة (57) تنص على أنه "يقع عبء إثبات صحة ما ورد في

(1964)

إقرار المكلف من إيرادات ومصرفات وأي بيانات أخرى على المكلف , وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة
ما ورد في الإقرار , يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى , عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة" .

وترى اللجنة أن أسلوب تقدير الإيرادات باستخدام نسبة الإنجاز تعد طريقة محاسبية متعارف عليها كأساس لقياس وإثبات إيرادات العقود طويلة الأجل في الأعوام المالية المتوقع إنجازها خلالها , وذلك بقسمة التكاليف المرتبطة بالعقد الفعلية خلال العام على إجمالي التكاليف التقديرية الكلية للعقد ومن ثم ضرب هذه النسبة في الإيرادات الكلية للعقد، ومن الشروط الأساسية لاستخدام هذا الأسلوب توفر عوامل محددة تستطيع من خلالها الشركة استقراء الإيرادات وكذلك المصاريف التقديرية المرتبطة بالعقد ليكّون هذان العنصران أساس معادلة نسبة الإنجاز , وأن أي تعديل في أي منهما دون أن يكون هناك إثباتات قاطعة يلغى بسببها أسلوب نسبة الإنجاز , فتبقى تقديرات هذين العنصرين طول مدة تنفيذ العقد , وإلا فإن تعديلهما دون مستندات ثابتة قد يكون له تأثير على الوعاء الضريبي .

(1964)

وحيث أن المكلف يتبع طريقة نسبة الإنجاز في قياس إيرادات عقده مع المؤسسة العامة لتحلية المياه المالحة , وقام بتعديل التكاليف التقديرية (أحد أطراف معادلة نسبة الانجاز) دون أن يقدم لهذه اللجنة المستندات الثبوتية المقنعة ، وحيث أن المادة (57) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تعطي الهيئة القيام بربط تقديري في حال عدم تمكن المكلف من إثبات صحة ما ورد في إقراره , لذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم إجراء الربط بالأسلوب التقديري على إيراداته من العقد الموقع مع المؤسسة العامة لتحلية المياه المالحة .

البند الثالث : ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية والمبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/3) برفض اعتراض المكلف على
بند احتساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح المدفوعة والجهات غير المقيمة .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه بناء على المادة (63)
من اللائحة التنفيذية , فإن ضريبة الاستقطاع ملزمة عند إصدار قرار التوزيع والدفع الفعلي أو القيد في حساب المركز الرئيس , وهو ما لم يتم فعلا .

(1964)

وقد تجاهلت الهيئة ما جاء في القوائم المالية المراجعة من عدم قيام الفرع بتحويل أي أرباح للخارج , بل على العكس تماما فإن المركز الرئيس يقوم بتحويل مبالغ إلى الداخل لتغطية النفقات التي لا تغطيها إيرادات الفرع نتيجة تحقيق خسائر متراكمة كما هو واضح من القوائم المالية من خلال حركة الحساب الجاري للمركز الرئيس , وبخصوص الإيرادات التي تم تحويلها للخارج فهي تكلفة المواد الموردة والخدمات الفنية والهندسية وقد تم تحويلها من مالك المشروع مباشرة .

وفيما يتعلق باحتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة غير مقيمة ومطالبة الشركة بسدادها , فنفيد أن ضريبة الاستقطاع على تلك الجهات مسددة بالفعل , وقد قدمت الشركة النماذج المطلوبة مع صور المستندات المؤيدة للسداد .

وعليه نطلب إلغاء ضريبة الاستقطاع على ما اعتبر أرباح موزعة , وكذلك إلغاء ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوع لجهات غير مقيمة التي سبق سداد الضريبة عنها .

وبعد اطلاع ممثلي الهيئة علي وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة ورد فيها أنه تم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح المدفوعة تأسيسا على أنه تم تحويلها للخارج واستنادا إلى المادة (63) من اللائحة التنفيذية .

(1964)

أما بالنسبة لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة , فقد تم أخذ المبالغ المسددة و التي قدم المكلف صور سداد الضريبة وذلك موضح في مذكرة رفع الاعتراض , أما ضريبة الاستقطاع غير المؤيدة بمستندات فتكون مستحقة على الشركة .

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 ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية , كما يطلب عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة التي سبق سداد الضريبة عنها , في حين ترى الهيئة فرض ضريبة الاستقطاع , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) 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 :..." .

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) تنص على

(1964)

أنه "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية :..." .

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع ، كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات , وبما أن الهيئة لم تثبت مستندياً حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها للأرباح التقديرية التي احتسبتها , لذا ترى اللجنة أن الأرباح التقديرية لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم تحقق عملية الدفع ، وبذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية .

أما ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة , فلم يقدم المكلف أي بيانات أو مستندات تؤكد سداد الضريبة على تلك الجهات , وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة .

البند الرابع : غرامة التأخير .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/4) برفض اعتراض المكلف
على بند غرامة التأخير .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يطلب عدم فرض أي غرامة تأخير نتجت بسبب إجراءات الهيئة , وذلك استنادا إلى القرارات التي صدرت من اللجنة الاستئنافية في حالات مشابهة ,

(1964)

ومنها القرار رقم (1234) لعام 1434هـ والذي أيد فيه المكلف بعدم فرض غرامة تأخير في حال وجود خلاف في المفهوم الضريبي بين الهيئة والمكلف ، وكذلك فإن غرامة التأخير ، كما وردت في المادة رقم (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة رقم (68) من اللائحة التنفيذية معمول بها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائيا .

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بفرض غرامة تأخير السداد استنادا إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية .

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 التأخير على فرق الضريبة ، في حين ترى الهيئة فرض غرامة التاخير , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة , على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير ,

وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب

(1964)

استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" .

وحيث أن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم مسؤوليته عن سداد الضريبة على الشريك المتضامن ، وكذلك طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع
على الأرباح التقديرية , لذا فإن غرامة التأخير تسقط لسقوط أصلها .

أما ضريبة الدخل الناتجة من إجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري ، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة ، على أن يبدأ احتساب غرامة التأخير من التاريخ الذي يكون فيه هذا القرار نهائياً وحتى تاريخ السداد .

أما فرق ضريبة الاستقطاع غير المسددة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة ، والذي تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية , فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على فرق الضريبة ، على أن يبدأ احتساب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد .

القرار :

(1964)

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : الناحية الشكلية .

قبول الاستئناف المقدم من فرع شركة سيبكو إلكتريك باور كونستراكشن كوربوريشن3 على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (3) لعام 1439هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : الناحية الموضوعية .

1/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري على حصته من إيرادات المشروع المشترك لتنفيذ عقد كهرباء رابغ , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص , مع مراعاة أحكام الفقرة (7) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المتعلقة بالدخل المتحقق للمكلف من توريد المعدات .

ب - تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم سداد الضريبة على الشريك المتضامن (شركة دونغ فونغ) في تنفيذ المشروع المشترك , وفقا لحيثيات القرار .

(1964)

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إجراء الربط بالأسلوب التقديري
على إيراداته من العقد الموقع مع المؤسسة العامة لتحلية المياه المالحة ,
وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

3/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

4/أ- عدم توجب غرامة التأخير الناتجة عن مطالبة الهيئة المكلف بدفع الضريبة المستحقة على الشريك المتضامن (شركة دونغ فونغ) و ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية , وذلك لسقوط أصلهما، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الدخل الناتجة من إجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري ، على أن يبدأ احتساب غرامة التأخير من التاريخ

(1964)

الذي يكون فيه هذا القرار نهائياً وحتى تاريخ السداد , وفقا لحيثيات القرار .

جـ - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة ، على أن يبدأ احتساب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

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

وبالله التوفيق ،،،

عضو	عضو	عضو
ياسر بن فضل	عبدالرحمن بن	محمد بن
نائب الرئيس		رئيس اللجنة
سعد بن		عبدالله بن