

(قرار رقم ١٢ لعام ١٤٣٤هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة (أ)

برقم (٢٣/٩)

على الربط الضريبي على الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد:-

في يوم الإثنين ٢٣/٣/١٤٣٤هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بمقرها بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من شركة (أ) على الربط الضريبي على الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م.

وبعد الاطلاع على ملف القضية لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٣/١٦/٢٤١٣ وتاريخ ١٩/٤/١٤٣٣هـ، وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤/١١/١٤٣٣هـ التي حضرها عن المصلحة كل من.....، كما حضر عن الشركة.....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت المصلحة المكلف بالربط بخطابها رقم ١٤٣٢/١٦/٥٢١٧ وتاريخ ٧/٩/١٤٣٢هـ المستلم من قبل الشركة بتاريخ ١٩/١٠/١٤٣٢هـ حسب إفادة المصلحة واعترضت عليه الشركة بخطابها الوارد للمصلحة برقم ١٤٣٢/١٦/٣٣٨٦٧ وتاريخ ٢٨/١١/١٤٣٢هـ، وحيث إن الاعتراض قُدم خلال المدة النظامية ومن ذي صفةٍ، فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في التالي:

١- فروق رواتب بمبلغ ٣٧٠,٠٤١ ريال سعودي و ٥٥٢,١٥٠ ريال سعودي للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م على التوالي.

٢- ضريبة الاستقطاع للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م.

٣- غرامات التأخير.

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من الشركة والمصلحة ورأي اللجنة:-

١- فروق رواتب بمبلغ ٣٧٠,٠٤١ ريال سعودي و ٥٥٢,١٥٠ ريال سعودي للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م على التوالي.

أ- وجهة نظر الشركة:

لم تحسم المصلحة فروق رواتب بمبلغ ٣٧٠,٠٤١ ريال سعودي و ٥٥٢,١٥٠ ريال سعودي للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م على التوالي.

تعترض الشركة على إجراء المصلحة وتطالب بحسم فروق الرواتب المذكورة أعلاه للأسباب التالية:

(أ) لم تغل المصلحة سبب رفضها للرواتب المذكورة أعلاه على الإطلاق، علماً بأنها تمثل نفقات فعلية تكبدتها الشركة لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

(ب) تعود فروق الرواتب المذكورة أعلاه، إلى تلك الرواتب المدفوعة للموظفين حديثي التعيين كانوا تحت فترة الاختبار وبانتظار نقل كفالتهم إلى الشركة. لقد قامت الشركة بدفع رواتبهم أثناء تلك الفترة كما هو مبين في كشف الرواتب المرفق لكل من السنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م والذي يبين تفاصيل الرواتب الشهرية ولكل موظف عل حده (كشف رقم ٤) الأمر الذي يؤكد أنها نفقات فعلية جائزة الحسم نظاماً.

(ج) ومما يؤكد ذلك، أن الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية قد ارتفعت بشكل ملحوظ في عام ٢٠٠٩م مقارنة مع عام ٢٠٠٨م نظراً لاستكمال الشركة لإجراءات التوظيف ونقل كفالة الموظفين الجدد الأمر الذي مكن الشركة من تسجيلهم نظاماً في التأمينات الاجتماعية في عام ٢٠٠٩م.

واستكمالاً للفائدة، أرفقت الشركة بهذا الخصوص صورة عن شهادة التأمينات الاجتماعية لعامي ٢٠٠٨م و ٢٠٠٩م (كشف رقم ٥) حيث تظهر قيمة الرواتب والأجور لكل عام كما يلي بالريال سعودي:

الرواتب والأجور بموجب شهادة التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٩م	٢,٤٩٥,٤٧٢
الرواتب والأجور بموجب شهادة التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٨م	١,٢٩٢,٢٥٦

وعليه فإن الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية قد زادت خلال عام ٢٠٠٩م مقارنة مع عام ٢٠٠٨م بنسبة ٩٣%، لقد أدرجت الشركة بند الرواتب العرضية الموضحة في (كشف رقم ٤) كبنء مستقل في الحسابات لتتطابق مع واقع الحال لهؤلاء الموظفين الجدد الذين لم يستكملوا بعد إجراءات نقل كفالتهم على الشركة الأمر الذي لم يمكن الشركة من تسجيلهم في التأمينات الاجتماعية في حينه، إلا في العام التالي بعد التأكد من كفاءتهم وإنهاء إجراءات نقل كفالتهم التي تطلبت بعض الوقت، وهذا تأكيد لمبدأ شفافية وملاءة وسلامة القوائم المالية للشركة، وبالتالي فإن تصنيف الشركة لهذه الرواتب على أنها رواتب عرضية، لا ينفي حقيقة كون هذه الرواتب فعلية وضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة وأنها من المصاريف الجائر حسمها نظاماً.

(د) وعليه فإن فروق الرواتب المذكورة أعلاه، تمثل رواتب فعلية تكبدتها الشركة وهي من المصاريف الضرورية واللازمة والمرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. واستناداً إلى المادة (٩) من اللائحة التنفيذية المتعلقة بالمصاريف الجائر حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، فإن الشركة تطالب بحسم تلك الرواتب لاستيفائها كافة الشروط النظامية التي تجيز حسمها. كما قدم ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة مذكرة الحاقية رقم ٢٠١٢/٤٠٢/ر وتاريخ ١٤/١١/١٤٣٣هـ والتي جاء فيها فيما يخص هذا البند ما يلي:

١- إن المصلحة استندت في وجهة نظرها إلى وجود فروقات بين الرواتب الواردة في شهادة المحاسب القانوني والمحملة على الحسابات وبين الرواتب الظاهرة في الاقرار الضريبي.

بهذا الخصوص تؤكد الشركة أن المستند الذي قدم للمصلحة، ما هو إلا بيان تحليلي بقيمة الرواتب الواردة بالقوائم المالية، ولا يمثل شهادة بأي حال من الأحوال، لقد أشار المحاسب القانوني إلى ذلك بخطابه الموجه للمصلحة رقم ٦٢/ص/٢٠١١ وتاريخ ٤/٤/١٤٣٢هـ الموافق ٩ مارس ٢٠١١م.

٢- ومما يؤكد أن ما قدمه المحاسب القانوني لا يمثل شهادة بالرواتب والأجور، وإنما فقط بيانًا تحليليًا، أن المحاسب القانوني قد أورد بند الأجور العرضية في بند مستقل بالقوائم المالية والجدير بالذكر أن المحاسب القانوني الذي استندت المصلحة إلى البيانات المقدمة منه نيابة عن الشركة، هو نفسه الذي اعتمد القوائم المالية وصنف الرواتب (والأجور) محل الاعتراض بأنها عرضية وغير دائمة. لقد لجأ المحاسب القانوني إلى هذا التصنيف رغبة منه في إظهار بند الرواتب وفقًا للواقع، ولإضفاء المزيد من الملاءة والشفافية للقوائم المالية والتزامًا بمعيار العرض والإفصاح، ناهيك عن أن المحاسب القانوني لم يبد أية ملاحظات على اعتماد الرواتب العرضية كأحد بنود المصروفات المؤيدة مستنديًا واللازمة لنشاط الشركة.

٣- وحيث إن طريقة عرض البيانات المالية ومن ضمنها الرواتب والأجور في القوائم المالية المدققة تختلف عن طريقة عرضها في الإقرار الضريبي نظرًا لاختلاف متطلبات العرض من حيث التصنيف والتبويب فيما بينهما، فإن هذا الاختلاف لا يعني عدم صحة وسلامة أي منهما، فالأمر لا يتعدى كون الرواتب والأجور العادية ظهرت بشكل منفصل عن الرواتب العرضية في القوائم المالية المدققة، في حين تم جمعها في خانة واحدة في الإقرار الضريبي.

٤- تؤكد الشركة أن الرواتب التي رفضتها المصلحة بمبلغ ٣٧٠,٠٤١ ريال سعودي و ٥٥٢,١٥٠ ريال سعودي لعامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م على التوالي، تمثل رواتب عرضية لا تخضع نظامًا للتأمينات الاجتماعية السعودية، وعليه، فإنه لا يحق للمصلحة رفض هذه الرواتب العرضية فقط بسبب عدم خضوعها للتأمينات الاجتماعية، إذ لا يمكن اعتبار خضوع الرواتب للتأمينات الاجتماعية دليلًا وحيدًا على صحة هذا المصروف، فهناك الكثير من البنود والمصاريف الفعلية والخاصة بالموظفين المؤيدة بمستندات صرف فعلية، ولا بد من معاملتها على أنها رواتب فعلية ومصاريف فعلية تكبدتها الشركة لتحقيق دخل خاضع للضريبة بغض النظر عن مدى خضوعها للتأمينات الاجتماعية، وهذا ما أكدته المادة (٩) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية.

ب - وجهة نظر المصلحة:

السنوات	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
المبلغ	٣٧٠,٠٤١ ريال	٥٥٢,١٥٠ ريال
الضريبة	٧٤,٠٠٨ ريال	١١٠,٤٣٠ ريال

تمت مناقشة الشركة وطلب شهادة مصادقة من المحاسب القانوني للشركة بالرواتب وقد تم تقديم شهادة مصادقة من المحاسب القانوني ضمن خطابه رقم ١٧١/ص/٢٠١١ و تاريخ ١٤٣٢/٥/٢٨ هـ. واتضح الآتي:

البيان	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
الرواتب المحملة طبقًا للإقرار	-	١,٦٧٢,٨٣٨ ريال	٣,٤٣١,٠٥٣ ريال
الرواتب طبقًا لشهادة المحاسب القانوني	-	١,٣٠٢,٧٩٧ ريال	٢,٨٧٨,٩٠٣ ريال
الفرق المحمل بالزيادة	-	٣٧٠,٠٤١ ريال	٥٥٢,١٥٠ ريال

لذا فإن إجراء المصلحة صحيح برد المبلغ المحمل بالزيادة لنتيجة الأعمال.

رأي اللجنة: _____

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية رقم ٤٠٢/٢٠١٢/٤٠٢ ر/ وتاريخ ١٤/١١/١٤٣٣ هـ المقدمة من ممثل الشركة أثناء جلسة المناقشة تبين أن محور الخلاف بين الشركة والمصلحة يتمثل في طلب الشركة حسم فروق الرواتب المذكورة أعلاه للأسباب التي وردت في وجهة نظرها، بينما ترى المصلحة أنه يجب إضافة فروق الرواتب المذكورة أعلاه للأسباب التي وردت في وجهة نظرها.

واستنادًا للمادة (١٢) من النظام الضريبي والمادتين (٩) و (١٠) من اللائحة التنفيذية وحيث إن هذه المصاريف لازمة لتحقيق الدخل وتعد نفقة فعلية وهي مؤيدة مستنديًا مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض الشركة على هذا البند.

٢- ضريبة الاستقطاع للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ م و ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م.

ب- وجهة نظر الشركة:

لقد صرحت الشركة سهوًا عن الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة ضمن كشف رقم (١٢) من إقراراتها والخاص بالأتاوات أو الخدمات المساندة الفنية تحت مسمى خدمات فينة لجميع السنوات قيد الاعتراض وذلك لتطابق المسمى الخاص بها مع مسمى الخدمات المساندة على الرغم من كونها خدمات فنية واستشارية وفقًا لتصريح الشركة بالكشوف المرفقة مع الإقرارات وكذلك بنماذج الاستقطاع الشهري.

لقد احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع وبواقع ١٥% على الخدمات المقدمة من الشركات غير المقيمة التالية:

أولاً: شركة

لقد احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع على الخدمات المقدمة من شركة (د) وبواقع ١٥% على النحو التالي:

السنة المنتهية في	قيمة الخدمات	ضريبة الاستقطاع بواقع
٣١ ديسمبر		١٥%
٢٠٠٦	١,٧٧١,٥٣٥	٢٦٥,٧٣١
٢٠٠٧	٣,٧٨٧,٣٨٧	٥٦٨,١٠٨
٢٠٠٨	٢,٣٦٧,٦٢١	٣٥٥,١٤٣

تعرض الشركة على إجراء المصلحة للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ م و ٢٠٠٧ م و ٢٠٠٨ م للأسباب التالية:

(١) السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ م

- لقد احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على الخدمات المسددة إلى شركة (د) والبالغة ١,٧٧١,٥٣٥ ريال سعودي دون أن توضح الأسباب التي دفعتها إلى فرض ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%.

- تتمثل الخدمات المقدمة من شركة (د) إلى شركة (أ) ببيع خدمات الإنترنت التي تصنف على أنها خدمات اتصالات هاتفية دولية كما هو موضح في الاتفاقية المبرمة مع شركة (د) المرفق بطيه صورة عنها (كشف رقم ٦) واستنادًا إلى المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية فإن هذا النوع من الخدمات يخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% فقط وليس ١٥% كما ذهبت إلى ذلك المصلحة.

- لقد قامت الشركة ومن تلقاء نفسها بتسديد ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% وفقًا للنظام.

- هناك حالات محددة بعينها تسمح بفرض ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% حسب النظام، فإذا كانت أي من هذه الحالات لا تنطبق على الخدمات المقدمة من شركة (د) إلى شركة (أ) فإن ذلك يعني عدم وجود أساس نظامي للمصلحة حتى تفرض ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% أما هذه الحالات فهي كما يلي:

أ- الأتاوة أو الريع:

- تتمثل الخدمات المقدمة من شركة (د) ببيع خدمات الإنترنت إلى الشركة موكلتنا لأغراض الإعلان على شبكة الإنترنت كما هو موضح في الاتفاقية المبرمة مع شركة (د) المرفق بطيه صورة عنها (كشف رقم ٦).
- وعليه فإن هذا النوع من الخدمات يصنف على أنه خدمات اتصالات هاتفية دولية تخضع لضريبة استقطاع بواقع ٥% فقط، حيث سبق وأن أكدت المصلحة على ذلك في معرض ردها على سؤال رقم ٨٦ من الأسئلة الأكثر شيوعًا المرفق بطيه صورة عنه وعن رد المصلحة (كشف رقم ٧).
- ومما يؤكد ذلك أن تعريف النظام للأتاوة أو الريع لم يشمل طبيعة الخدمة المقدمة من شركة (د) على الإطلاق وفقًا للمادة الأولى من النظام.

وعليه فإن الخدمات المقدمة من شركة (د) لا تدخل ضمن نطاق الأتاوة أو الريع حتى تفرض عليها المصلحة ضريبة استقطاع بواقع ١٥%.

ب- دفعات مقابل الخدمات المقدمة من المركز الرئيسي أو شركة مرتبطة:

- بهذا الخصوص تؤكد الشركة بأن شركة (د) ليست مركزًا رئيسيًا لشركة (أ) على الإطلاق ولا تربطها أية علاقة بها حيث إن شركة (أ) شركة ذات مسؤولية محدودة وليست فرعًا لشركة (د) لا بل أن شركة (د) لا تمتلك فيها أية حصة على الإطلاق.

وبالتالي فإن الخدمات المقدمة من شركة (د) إلى شركة (أ) لا تمثل خدمات مقدمة من مركز رئيسي حتى تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%.

- كما تؤكد الشركة أن شركة (د) ليست شركة مرتبطة بالنسبة لشركة (أ). إن الشركة الوحيدة المرتبطة بها بشكل مباشر وفقًا لتعريف الشركات المرتبطة في المادة (٦٤) من النظام هي شركة (س) كونها تملك ٩٥% من شركة (أ)، وحيث إن شركة (د) ليست شريكة في شركة (س) فلا يمكن لها أن تكون من الشركات المرتبطة بشركة (أ) سويًا بشكل مباشر أو غير مباشر.

وعليه فإن الخدمات المقدمة من شركة (د) لا تمثل خدمات مقدمة من شركة مرتبطة حتى تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%.

ج- دفعات مقابل خدمات أخرى مقابل أخرى:

وفقًا لم تم إيضاحه في بند (٤/أ) أعلاه بخصوص طبيعة الخدمة المؤداة حيث تم تصنيفها كخدمات اتصالات فإن الخدمة أصبحت معرفة ومحددة وفقًا للمادة (٦٨) من النظام والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية وبالتالي لا مجال لتصنيفها على أنها دفعات مقابل خدمات أخرى حتى تخضع لضريبة استقطاع بواقع ١٥%.

(٢) السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م

بالإضافة إلى ما أوردته الشركة من مسببات بخصوص اعتراضها على قيام المصلحة باحتساب ضريبة استقطاع بواقع ١٥% بدلًا من ٥% كما هو مبين في بند (أ) المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦م، تود الشركة أن تعترض كذلك على المبلغ الذي أخضعت المصلحة لضريبة الاستقطاع على النحو التالي:

- لقد أخضعت المصلحة كامل المبلغ وهو ٣,٧٨٧,٣٨٧ ريال سعودي لضريبة الاستقطاع بغض النظر عن كون هذا المبلغ قد دفع فعلاً أم لا.

- بناءً على المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية فإن ضريبة الاستقطاع تفرض على المبالغ المدفوعة فعلاً للجهة غير المقيمة وليس على المبالغ المستحقة.

- يتكون المبلغ الذي أخضعته المصلحة لضريبة الاستقطاع مما يلي:

ريال سعودي	
١,١٨٤,٣٥٢	مبالغ مدفوعة فعلاً
٢,٦٠٣,٠٣٥	مبالغ مستحقة لم تدفع بعد كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م
٣,٧٨٧,٣٨٧	المجموع

وإثباتاً لذلك أرفقت الشركة صورة عن كشف حساب لشركة (د) من واقع حسابات شركة (أ) (كشف رقم ٨) التي تبين أن هناك مبلغ ٢,٦٠٣,٠٣٥ ريال سعودي لم يدفع بعد وما زال مستحقاً لشركة (د)، كما أرفقت الشركة (كشف رقم ٩) تفاصيل حسابات الموردين والأرصدة الدائنة الأخرى والمصاريف المستحقة كما ظهرت في القوائم المالية المدققة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م حيث يتبين من هذه التفاصيل أن المبالغ غير المدفوعة لشركة (د) مدرجة ضمن تلك الأرصدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م على النحو التالي:

١,٣٧٣,٢٤٣	المستحق الظاهر في تفاصيل الموردين
٣٣٦,٨٣٦	المستحق الظاهر في تفاصيل الأرصدة الدائنة
٨٩٢,٩٥٦	المستحق الظاهر في تفاصيل المصاريف المستحقة
٢,٦٠٣,٠٣٥	مجموع المستحق لشركة (د) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م

وعليه فإن هذا المبلغ (٢,٦٠٣,٠٣٥ ريال سعودي) لا يخضع لضريبة الاستقطاع نظاماً ما لم يتم دفعه فعلاً لا سيما وأنه لا يستحق لجهات مرتبطة حتى تقوم المصلحة بإخضاعه لضريبة الاستقطاع فالعبرة في واقعة الدفع وهي لم تتحقق بعد.

- وحيث إن الشركة قد قامت ومن تلقاء نفسها بتسديد ضريبة الاستقطاع على مبلغ ١,١٨٤,٣٥٢ ريال سعودي المدفوع فعلاً فإنها تطالب بتعديل ربط المصلحة بحيث يتم احتساب ضريبة الاستقطاع بواقع ٥% فقط وعلى المبلغ المدفوع فعلاً فقط.

(٣) السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م

تود الشركة أن تبين أن مبلغ ٢,٣٦٧,٦٢١ ريال سعودي لا يخص شركة (د) وإنما شركة (ب) واسمها الصحيح باللغة العربية هو شركة (ح)، وهي شركة مساهمة مصرية، وعليه تعترض الشركة على قيام المصلحة باحتساب ضريبة استقطاع بواقع ١٥% للأسباب التالية:

- لقد احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على قيمة الخدمات المقدمة من (ح) والبالغة ٢,٣٦٧,٦٢١ ريال سعودي دون أن توضح الأسباب التي دفعتها إلى فرض ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%.

- نص العقد المبرم بين الشركة وشركة (ح) على تزويد شركة (أ) بالبرمجيات التي تحتاجها لإعادة بيعها لعملائها، وبالتالي فإن هذا العقد لا يشمل عقد خدمات وإنما عقد توريدات ومشتريات لغرض إعادة البيع. أرفقت الشركة (كشف رقم ١٠) صورة عن العقد المبرم بهذا الخصوص مع شركة (ح).

- لقد نصت المادة (٥) فقرة (٧) من اللائحة التنفيذية على عدم خضوع عقود التوريد للضريبة على الإطلاق كونها لا تعد من مصادر الدخل في المملكة.

- لقد سبق وأن أكدت المصلحة في معرض ردها على سؤال رقم ٨٢ من الأسئلة الأكثر شيوعًا على عدم خضوع عمليات شراء أنظمة الحاسب الآلي والبرامج التدريبية للضريبة كونها تعد بمثابة بضاعة يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها وهذا ما ينطبق على الحالة قيد الاعتراض. وتأكيدًا لذلك أرفقت الشركة (كشف رقم ١١) صورة عن سؤال رقم ٨٢ ورد المصلحة عليه.

وعليه فإن الشركة تطالب بتعديل ربط المصلحة بحيث يأخذ في الاعتبار عدم خضوع المبالغ المستحقة والمدفوعة لشركة (ح) لضريبة الاستقطاع على الإطلاق.

علمًا بأن الشركة قامت بسداد مبلغ ٦٠٠,٠٠٠ ريال سعودي إلى شركة (د) بتاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٨م. لقد قامت الشركة بتسديد ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير على هذا المبلغ بشكل سليم إلا أنها أخطأت عندما ذكرت بأن المبالغ المسددة قد دفع إلى شركة (ح) بدلًا من شركة (د).

لذا تطلب الشركة تصحيح ذلك الخطأ، وأرفقت الشركة (كشف رقم ١٢) صورة عن نموذج الاستقطاع الشهري لشهر مارس من عام ٢٠٠٨م يفيد باستقطاع ضريبة وغرامة التأخير بقيمة إجمالية ٣٣,٠٠٠ ريال سعودي.

ثانيًا: شركة (ص):

لقد احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من شركة (ص) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ بواقع ١٥% على النحو التالي:

قيمة الخدمات الفنية	ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%
٣٠٢,٨٩٦	٤٥,٤٣٤

تعترض الشركة على إجراء المصلحة للأسباب التالية:

١- لقد احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على الخدمات الفنية المسددة إلى شركة (ص) والبالغة ٣٠٢,٨٩٦ ريال سعودي دون أن توضح الأسباب التي دفعتها إلى فرض ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%.

٢- تتمثل الخدمات المقدمة من شركة (ص) في خدمات فنية واستشارية، علمًا بأنها شركة غير مرتبطة حيث إنها لا تمتلك إلا ٥% من رأس مال شركة (أ). أرفقت الشركة بهذا الخصوص صورة عن فاتورة صادرة من شركة (ص) بمبلغ ٣٠٢,٨٩٦ ريال سعودي (كشف رقم ١٣) والتي توضح أن طبيعة الخدمة المقدمة هي خدمات فنية واستشارية.

٣- استنادًا إلى المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية فإن الخدمات الفنية المقدمة من جهات غير مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% فقط وليس ١٥% كما ذهبت إلى ذلك المصلحة.

٤- وحيث إن الشركة لا تعترض على احتساب ضريبة استقطاع بواقع ٥% واستكمالًا للناحية الشكلية لتقديم الاعتراض فقد قامت الشركة باحتساب ضريبة الاستقطاع غير المعترض عليها على المبلغ المسدد لشركة (ص) وما يستحق عليها من غرامة تأخير إجمالي مبلغ ٢٢,٤١٥ ريال سعودي وفق هذا الاعتراض.

وعليه فإن الشركة تطالب بتعديل ربط المصلحة واحتساب ضريبة استقطاع على شركة (ص) ٥% فقط.

ثالثًا: شركة (ع):

لقد احتسبت المصلحة ضريبة الاستقطاع على الخدمات المقدمة من شركة (ع) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م بواقع ١٥% على النحو التالي:

قيمة الخدمات	ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%
٤,٥٦٢,٥٠٨	٦٨٤,٣٧٧

تعترض الشركة على إجراء المصلحة للأسباب التالية:

١- لقد احتسبت المصلحة ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% على كامل قيمة الخدمات المقدمة من شركة (ع) وبالبلغه ٤,٥٦٢,٥٠٨ ريال سعوديٍ سوءاً تم دفعها فعلاً أم لا، دون أن توضح الأسباب التي دفعتها إلى فرض ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%.

٢- تتمثل الخدمات المقدمة من شركة (ع) إلى شركة (أ) ببيع خدمات الإنترنت التي تصنف على أنها خدمات اتصالات هاتفية دولية. أرفقت الشركة صورة عن الاتفاقية المبرمة مع شركة (ع) (كشف رقم ١٤) واستناداً إلى المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية فإن هذا النوع من الخدمات يخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% فقط وليس ١٥% ما ذهبت إلى ذلك المصلحة.

٣- يتكون المبلغ الذي أخصته المصلحة لضريبة الاستقطاع مما يلي بالريال السعودي:

مبالغ مدفوعة فعلاً	٨٣٢,١١٧
مبالغ مستحقة لم تدفع بعد كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م	٣,٧٣٠,٣٩١
المجموع	<u>٤,٥٦٢,٥٠٨</u>

وإثباتاً لذلك، ترفق الشركة (كشف رقم ١٥) كشف حساب لشركة (ع) والتي تبين أن هناك مبلغ ٣,٧٣٠,٣٩١ ريال سعودي لم يدفع بعد وما زال مستحقاً لشركة (ع)، كما أرفقت الشركة (كشف رقم ١٦) تفاصيل حسابات الموردين والأرصدة الدائنة الأخرى والمصاريف المستحقة كما ظهرت في القوائم المالية المدققة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م حيث يتبين من هذه التفاصيل أن المبالغ غير المدفوعة لشركة (ع) مدرجة ضمن تلك الأرصدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م على النحو التالي بالريال السعودي:

المستحق الظاهر في حسابات الموردين والأرصدة الدائنة الأخرى	٣,٣٥٢,٥٩٣
المستحق الظاهر في تفاصيل المصاريف المستحقة	٣٧٧,٧٩٨
مجموع المستحق لشركة (د) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨م	<u>٣,٣٧٠,٣٩١</u>

وعليه فإن هذا المبلغ (٣,٧٣٠,٣٩١) ريال سعودي لا يخضع لضريبة الاستقطاع نظاماً، ما لم يتم دفعه فعلاً لا سيما وأنه لا يستحق لجهات مرتبطة حتى تقوم المصلحة بإخضاعه لضريبة الاستقطاع فالعبرة في واقعة الدفع وهي لم تتحقق بعد.

٤- لقد قامت الشركة ومن تلقاء نفسها بتسديد ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% وفقاً للنظام على المبلغ المدفوع فعلاً فقط وقدره ٨٣٢,١١٧ ريال سعودي. أما المبالغ المستحقة والتي لم تدفع لشركة (ع)، فقد بلغت مبلغ ٣,٧٣٠,٣٩١ ريال سعودي وهي غير خاضعة لضريبة الاستقطاع كما هو موضح أعلاه، ما لم تتحقق واقعة الدفع الفعلي.

٥- هناك حالات محددة يعينها تسمح بفرض ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% حسب النظام والتي سبق إيضاحها، وهي الأتاوة أو الربح والخدمات المدفوعة لجهة مرتبطة والدفعات مقابل الخدمات الأخرى. وحيث إن الخدمات المقدمة من شركة (ع) لا تنطبق عليها الحالات السابقة لأن طبيعة الخدمات المقدمة منها تتمثل في خدمات اتصال هاتفية دولية والتي تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% فقط عند تحقق واقعة الدفع، لا سيما وأن شركة (ع) شركة غير مرتبطة شركة (أ) على الإطلاق.

٦- بناءً على المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية فإن ضريبة الاستقطاع تفرض على المبالغ المدفوعة فعلياً للجهة غير المقيمة وليس على المبالغ المستحقة.

وعليه وحيث إن الشركة قد قامت ومن تلقاء نفسها بتسديد ضريبة الاستقطاع على مبلغ ٨٣٢,١١٧ ريال سعودي المدفوع فعلياً بنسبة ٥% المحددة نظاماً فإنها تطالب بتعديل ربط المصلحة بحيث يتم احتساب ضريبة استقطاع بواقع ٥% فقط وعلى المبلغ المدفوع فعلياً.

كما قدم ممثل الشركة أثناء جلسة المناقشة مذكرة الحاقية رقم ٢٠١٢/٤٠٢ ر/٢ وتاريخ ١٤٣٣/١١/١٤هـ التي ذكرت فيها ما يلي:

أ- لقد نص النظام صراحة على إخضاع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية بنسبة ٥% فقط دون النظر إلى واقعة الارتباط، كما نص في الفقرة (٦/أ) على استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لقاء أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا تتجاوز نسبة الضريبة ١٥%، أي أن نظام الضريبة أحال إلى اللائحة التنفيذية وخولها تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بأي دفعات أخرى لم يتضمنها نص المادة (٦٨). وحيث إن نسبة ضريبة الاستقطاع على خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية قد وردت وبشكل واضح وصريح وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر في المادة (٦٨) من النظام الضريبي بواقع ٥% فقط وبغض النظر عن علاقة الارتباط، فلم يعد هناك أي مجال نظامي لتعديل هذه النسبة على الإطلاق.

وتجدر الإشارة إلى أن النظام الضريبي قد صدر بموجب المرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وأن ما ورد به من نصوص ومواد نظامية لا يجوز مخالفتها أو إلغائها بموجب تفسيرات ونصوص أو حتى بموجب مواد اللائحة التنفيذية.

ب- وعلاوةً على ذلك، فإن اللائحة التنفيذية نفسها، وفي الفقرة (١) من المادة (٦٣) منها، قد نصت صراحة على إخضاع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% فقط، ولم يرد في هذا النص أي قيد يتعلق بصفة المكلف وعلاقة الارتباط من عدمها، وعليه فإن إخضاع المكلف لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% ينطبق على أي مكلف سواءً دفعت المبالغ الخاضعة للضريبة إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو أن المنظم قصد عدم إخضاع الجهات المرتبطة لنسبة ٥% لنص على ذلك صراحة، بمعنى أن النص القاضي بتحديد نسبة الضريبة بواقع ٥% لخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية باللائحة التنفيذية يتضمن الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، أما ما نصت عليه المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية من إخضاع دفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة لضريبة استقطاع بنسبة ١٥%، فإن هذا يشمل الحالات التي لم يتم النص بشأنها على نسبة محددة.

ج- وحيث إن خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية، قد تم النص بشأنها على نسبة محددة وهي ٥% وبشكل صريح في كل من النظام واللائحة التنفيذية، فإنها غير مشمولة بالفقرة الواردة في اللائحة التنفيذية والمتعلقة بدفعات مقابل خدمات مدفوعة لجهات مرتبطة، وعليه، فإنها تخضع للنسبة المحددة في كل من النظام واللائحة وقدرها ٥% فقط، شأنها في ذلك شأن أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة قدرها ٢٠%، سواءً قدمت من المركز الرئيسي أو من جهات مرتبطة أو غير مرتبطة.

د- يمكن الإشارة لما ورد في القرار رقم ١١٢٩ الصادر من اللجنة الاستئنافية في عام ١٤٣٣هـ.

ب - وجهة نظر المصلحة:

شركة (د)

البيان	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
قيمة التعامل	١,٧٧١,٥٣٥	٣,٧٨٧,٣٨٧	٢,٣٦٧,٦٢١
قيمة فروق ضريبة استقطاع	١٧٧,١٥٤	٥٠٨,٨٩٠	٣٥٥,١٤٣

احتسبت الشركة ضريبة استقطاع بواقع ٥% للخدمات الفنية المقدمة من شركة (د)، وحيث إن هذه الشركة شركة مرتبطة فإنه تم احتساب ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% طبقاً للمادة (٦٣) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لأن شركة (أ) (محل الاعتراض) شركة ذات مسئولية (٩٥% شركة (س) (مساهمة مصرية) و ٥% شركة (ص) وحيث إن شركة (س) شريك في شركة (د).

لذا فإن إجراء المصلحة صحيح باعتبارها شركة مرتبطة، وفيما يخص قول الشركة أنه في عام ٢٠٠٧م لم يتم دفع المبلغ بالكامل إنما تم دفع مبلغ ١,١٨٤,٣٥٢ ريالٍ والمبلغ المتبقي رصيد مستحق لذا سيؤخذ ذلك عند صدور القرار إذا بقي هذا المبلغ رصيد مستحق وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار الاستئنافي رقم ١١١٠ لعام ١٤٣٣هـ الذي أكد على أن التعاملات التي تتم بين الشركات المرتبطة وتخضع لضريبة الاستقطاع يكون خضوعها بنسبة ١٥%.

شركة (س) وشركة (د):

السنوات	تعاملات مع (ص) ٢٠٠٧م	تعاملات (د) ٢٠٠٨م
قيمة البند	٣٠٢,٨٩٦ ريالٍ	٤,٥٦٢,٥٠٨ ريالٍ
قيمة فرض ضريبة الاستقطاع	٤٥,٤٣٤ ريالٍ	٦٤٢,٧٧١ ريالٍ

لم تقدم الشركة ما يثبت أن الشركتين غير مرتبطتين والمتمثلة في عقد التأسيس كما أن شركة (ص) تساهم بنسبة في الشركة المعارضة وعليه فإنها تعتبر إحدى الشركات المرتبطة بها وبالتالي فإن إجراء المصلحة صحيح بإخضاعها لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%.

وفي أثناء جلسة المناقشة أضاف ممثلو المصلحة بأنه طبقاً لما هو متوفر للمصلحة من معلومات وعقود لهذه الشركات ثبت للمصلحة أن شركة (أ) مملوكة لشركة (س) بنسبة ٩٥% وشركة (د) مملوكة لنفس هذه الشركة بنسبة ٩٩% وشركة (س) مملوكة ل (ع) بنسبة ٩٩% أما بالنسبة لشركة (د) فتملكها شركة (ق) بنسبة ٩٩% وشركة (ق) مملوكة لشركة (ع) وبناءً على ما تم إيضاحه اعتبرت المصلحة أن الشركات محل البحث مرتبطة ببعضها، وفيما يخص ما ذكره ممثل الشركة من أن الخدمات المقدمة هي عبارة عن خدمات اتصالات دولية ومشتريات قدمت المصلحة ثلاثة عقود بين الشركة والشركات الأخرى، حيث إنه لم يتضح من تلك العقود أنها خدمات اتصالات دولية ولا مشتريات وإنما هي عقود بيع برامج نظمها هذه الاتفاقيات وتحدد هذه الاتفاقيات نسبة كل طرف من الإيراد ومن ذلك يثبت أنها عبارة عن أتوات تخضع لنسبة ١٥% ضريبة استقطاع. وتوضح المصلحة جزئية بسيطة أنه حصل سهواً خطأ باعتبار شركة (ب) هي (د)، أما بالنسبة لما ذكرته المصلحة من أنها سوف تراعي في وجهة نظرها في مذكرة رفع الاعتراض أنه لم يتم دفع المبلغ بالكامل (١,١٨٤,٣٥٢) ريالٍ فالمصلحة تؤكد أن هذا المستحق لا يستلزم الدفع حيث إن هذه التعاملات بين جهات مرتبطة وبالتالي لا يوجد ضرورة لواقعة دفع محدد حيث

جرت العادة بين الشركات المرتبطة أن تسوي تعاملاتهم المالية بقيود محاسبية لا تستلزم الدفع وكان مقصد المصلحة في المذكرة أنه إذا لم يثبت أنها جهات مرتبطة للجنة.

رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية رقم ٢٠١٢/٤٠٢/ر وتاريخ ١٤/١١/١٤٣٣هـ المقدمة من ممثل الشركة أثناء جلسة المناقشة تبين أن محور الخلاف بين الشركة والمصلحة يتمثل في طلب الشركة احتساب ضريبة الاستقطاع بواقع ٥% على الخدمات المقدمة من الشركات غير المقيمة وأن المبالغ المدفوعة لشركة (ب) عام ٢٠٠٨م لا تخضع للضريبة للأسباب التي وردت في وجهة نظرها، بينما ترى المصلحة أنه يجب احتساب ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% على الخدمات المقدمة من الشركات غير المقيمة للأسباب التي وردت في وجهة نظرها.

ويرجع اللجنة لملف القضية واستنادًا للمادة (٦٨/أ) والمادة (٧/٥) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام ترى اللجنة رفض اعتراض الشركة على هذا البند.

٣- غرامات التأخير.

أ- وجهة نظر الشركة:

تعترض الشركة على غرامة التأخير التي فرضتها المصلحة لأن غرامة التأخير لا تفرض بمجرد ظهور مستحقات ضريبية على المكلف وإنما هناك قواعد ومعايير تحكمها ولا بد من أخذها بعين الاعتبار.

وعليه تود الشركة أن تؤكد على اعتراضها على غرامة التأخير المتعلقة بنقاط الاعتراض استنادًا على ما يلي:

- ١- إن هناك اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين المصلحة والشركة كما هو مبين في هذا الاعتراض.
- ٢- لقد قدمت الشركة إقراراتها الضريبية للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م في المواعيد المحددة نظامًا. ولقد قامت المصلحة مؤخرًا بمراجعة الإقرارات الضريبية للسنوات الثلاث وإصدار ربطًا واحدًا بذلك وفرضت غرامة تأخير على كل سنة من السنوات.
- إن إجراء المصلحة هذا يؤكد أنه لو قامت المصلحة بالربط على كل سنة على حده لكانت هناك فرصة أكبر لدى الشركة لتقليص غرامة التأخير.
- ٣- لقد حكمت لجان الاعتراض في العديد من الاعتراضات بعدم فرض غرامة تأخير عند وجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

٤- بناءً على ما تقدم وسعيًا وراء تحقيق العدالة لكل من مصلحة الزكاة والدخل والمكلف وتنفيذًا للسياسات العامة لحكومة خادم الحرمين الشريفين التي تهدف إلى تشجيع الاستثمار وجذب رؤوس الأموال الأجنبية فإن الشركة تود دراسة هذا الاعتراض بكل عناية للوصول إلى قرار عادل، علمًا بأن الشركة على استعداد لتقديم ما يلزم من مستندات أو بيانات إضافية.

كما قدم ممثل المكلف أثناء جلسة المناقشة مذكرة الحاقية رقم ٢٠١٢/٤٠٢/ر وتاريخ ١٤/١١/١٤٣٣هـ تؤكد على وجهة نظر المكلف أعلاه.

ب - وجهة نظر المصلحة:

قامت المصلحة بفرض غرامة تأخير بنسبة (١%) عن كل ٣٠ يوم تأخير تحسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وفقًا للمادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (٦٨) بند (١) من اللائحة التنفيذية للنظام.

رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرة الإلحاقية رقم ٢٠١٢/٤٠٢ ر/٢٠١٤/١١/١٤٣٣ هـ المقدمة من ممثل الشركة أثناء جلسة المناقشة تبين أن محور الخلاف بين الشركة والمصلحة يتمثل في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير عن سداد ضرائب الاستقطاع للأسباب التي وردت في وجهة نظرها، بينما ترى المصلحة أنه يجب فرض الغرامات للأسباب التي وردت في وجهة نظرها. وحيث إن المكلف قد قام بسداد ضريبة الاستقطاع متأخراً عن موعد استحقاقها مما يتوجب معه فرض غرامة تأخير، واستناداً للمادة (٧٧/أ) من النظام الضريبي ترى اللجنة رفض اعتراض الشركة على هذا البند.

وبناءً على ذلك، وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية تقرر ما يلي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من شركة (أ) على الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- ١- قبول اعتراض الشركة على فروق رواتب بمبلغ ٣٧٠,٠٤١ ريال سعودي و ٥٥٢,١٥٠ ريال سعودي للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م على التوالي للحيثيات الواردة في القرار.
- ٢- رفض اعتراض الشركة على ضريبة الاستقطاع للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م للحيثيات الواردة في القرار.
- ٣- رفض اعتراض الشركة على غرامات التأخير للحيثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، وعلى المكلف المستأنف سداد الالتزام الضريبي المستحق أو تقديم ضمان بنكي طبقاً للمادة (٦٦ / د، هـ) من النظام الضريبي، والمادة (١١/٦١/أ) من اللائحة التنفيذية للنظام.

والله ولي التوفيق،،،