

(القرار رقم ١٢٦٤ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

في الاستئناف رقم (١١٧٣/ض) لعام ١٤٣٠هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/٥/٦هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (١٣) لعام ١٤٣٠هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣١/٣/٣٠هـ كل من:.....، كما مثل المكلف..... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (١٣) لعام ١٤٣٠هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٤٣) وتاريخ ١٤٣٠/٨/٦هـ وسلم للبريد بتاريخ ١٤٣٠/٨/١١هـ وتم استلامه من قبل المكلف بتاريخ ١٤٣٠/٨/١٩هـ ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٢٩٤) وتاريخ ١٤٣٠/١٠/١٤هـ ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (ب) برقم وتاريخ ١٤٣٠/٩/١٩هـ بمبلغ (١,٤٢١,٢٢١) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي المذكور، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الضريبة على الدخل عن عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) رفض اعتراض الشركة على بند الضريبة على الدخل عن عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة في معاملة المصروفات الفنية المدفوعة للمركز الرئيس في عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م بطريقة مختلفة عما كانت تطبقه في السنوات ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م حيث لم تحسم هذه المصروفات من الوعاء الضريبي ويرى المكلف أن الإجراء الذي اتخذته المصلحة غير مبرر لأن النظام الضريبي الجديد لم يختلف عن النظام القديم في اعتبار التكاليف المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية مصاريف واجبة الحسم طبقاً للمادة (١٢) من النظام والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية ، وذكر المكلف أن اللجنة الابتدائية استندت في قرارها على تفسير المصلحة للأتعاب الفنية المدفوعة بأنها مجرد إتاوات ولا تقابل عمل فعلي ، ويرى المكلف أن الأتعاب الفنية المدفوعة للمركز الرئيس ليست نسبة ثابتة من فواتير الإيرادات الصادرة للعملاء المحللين وإنما هي نسبة متغيرة من الإيرادات المحصلة عن كل خدمة فنية على حدة وذلك طبقاً لطبيعة الخدمة المقدمة من المركز الرئيسي مما ينفي أي شبهة بأن تكون المدفوعات مقابل الخدمات الفنية لها طبيعة الإتاوات ، وذكر أن الفقرة (١٠) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد

حددت على سبيل الحصر أن المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسية بالخارج التي لا يجوز حسمها كمصروفات هي (فقط) الإتاوة أو الربح أو العمولة وعوائد القرض أو الرسوم المالية والمصاريف العمومية والإدارية ، وهذا لا ينطبق على المصاريف الأخرى والتكاليف الفنية كما هو واضح من نص المادة المذكورة ، وبناءً على ما ذكر يطالب المكلف باعتماد المصروفات المحملة من المركز الرئيس والشركات الزميلة وكذلك التكاليف الفنية المدفوعة للمركز الرئيس كمصروفات قابلة للخصم باعتبارها مصروفات عادية ومقابل خدمات فنية وليست إتاوات ، كما يطالب المكلف باعتماد فروق إيرادات المركز الرئيس كمصروف اسوة بما تم تطبيقه في ربوط الأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م وذلك تطبيقاً لمبدأ الثبات في المعاملة خلال السنوات المختلفة ، وبناءً على طلب اللجنة قدم المكلف توضيحاً لكيفية تسجيل مصروفات الخدمات الفنية في دفاتر الشركة وذكر أنه يتم طبقاً للقيد التالي: من حساب مصروفات الخدمات الفنية ، حساب قائمة الدخل رقم الحساب إلى حساب مستحقات للمركز الرئيس ، حساب ميزانية رقم الحساب وقدم صورة من بعض القيود في الأستاذ العام موضحاً بها طريقة التسجيل كما قدم ترجمة باللغة العربية لاتفاقية الخدمات الفنية الموقعة مع المركز الرئيس.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن الآتي: بخصوص بند فرق إيرادات رسوم ثابتة للمركز الرئيس لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي بمبلغ (٢٤٩,١٧٢) ريالاً ومبلغ (١٨٢,٦٢٣) ريالاً ذكرت المصلحة انه تبين لها من خلال الفحص الميداني أن الشركة تقيد إيراداتها على النحو الآتي: (أولاً) فواتير صادرة للعملاء المحليين من فرع الشركة في المملكة ، وفي هذه الحالة تقوم الشركة بقيد إجمالي مبلغ الفاتورة كإيرادات ومن ثم تقوم بقيد الرسم الثابت ضمن التكاليف وهي الظاهرة باسم رسوم المساعدة الفنية المقدمة من المركز الرئيس والتي أخضعها الشركة لضريبة الأرباح التقديرية بنسبة ٢٠% للأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م ، (ثانياً) فواتير إيرادات صادرة للمركز الرئيس من الفرع عن عملاء محليين وفي هذه الحالة تقوم الشركة بقيد إيراداتها بعد حسم الرسوم الثابتة للمركز الرئيس بنسبة ٣٥% ، أي أن الشركة لم تصرح عنها ضمن الإيرادات ولا التكاليف ، فقامت المصلحة بالاعتراف بها ضمن الإيرادات وكذلك الاعتراف بها ضمن التكاليف ، وذلك تمهيداً لإخضاعها لضريبة الجهات غير المقيمة لتحقيق شرطي الممارسة ومصدرية الإيراد وكان ينبغي على الشركة أن تعمل ذلك من تلقاء نفسها كما في النوع الأول من تسجيل الإيراد ، وقد بلغت الرسوم الثابتة للمركز الرئيس مبلغ (٢٤٩,١٧٢) ريالاً لعام ٢٠٠٥م ، ومبلغ (١٨٢,٦٢٣) ريالاً لعام ٢٠٠٦م ، أما بخصوص بند مصاريف محملة من المركز الرئيس وفرع الشركة ومقدارها لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي بمبلغ (١٧٨,٦٨٣) ريالاً و (١٨٢,١٢٦) ريالاً ذكرت المصلحة أنه عند فحص بند المصاريف الأخرى ومن خلال الكشوف التحليلية لهذا البند تم اختيار الحسابات الواردة باسم خدمات إدارية من المركز الرئيس ، وخدمات فنية من فرع الشركة بدبي طبقاً لما هو موضح في محضر أعمال الفحص وقد بلغ مقدارها:

العام	خدمات إدارية من المركز الرئيس	خدمات فنية من فرع الشركة بدبي	الإجمالي
٢٠٠٥م	٢٧,٦٠٠	١٥١,٠٨٣	١٧٨,٦٨٣
٢٠٠٦م	٣٢,١٢٢	١٤٩,٠٠٤	١٨٢,١٢٦

ومن خلال فحص هذا البند لعام ٢٠٠٣م قدمت الشركة الاتفاقية والفواتير الواردة من المركز الرئيس و تبين لفريق الفحص أن هذه الخدمات عبارة عن رسوم ثابتة ولذلك قامت المصلحة بمعاملة هذه الرسوم كإتاوات ، واستناداً للفقرة (١٠/أ) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل رفضت المصلحة هذه المصروفات ، أما بالنسبة للخدمات الفنية المقدمة من فرع الشركة بدبي لم يقدم المكلف إلا سند القيد فقط وبالتالي تم رفضها لكونها غير مؤيدة مستندياً ، أما بخصوص بند رسوم ثابتة للمركز الرئيس لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي بمبلغ (٥٩٨,٥٣٣) ريالاً ومبلغ (٥٢٤,١٥٧) ريالاً ، ذكرت المصلحة أن هذه

التكاليف طبقاً لإفادة الحاضرين عن الشركة كما هو مدون في محضر أعمال الفحص الميداني عبارة عن رسوم ثابتة تدفع للمركز الرئيس سواء قُدمت خدمة من المركز الرئيس أو لم تقدم خدمة ، ولذلك اعتبرت المصلحة تلك الرسوم بمثابة إتاوة ، والإتاوات تعد من المصاريف غير جائزة الحسم بموجب الفقرة (١٠/أ) من المادة رقم (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ، وأجابت المصلحة بخطابها المؤرخ في ١٩/٤/١٤٣١هـ على استفسارات اللجنة المطروحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بالآتي: نفيد اللجنة بأن المصلحة اعتبرت مقابل الخدمات الفنية المدفوعة للمركز الرئيس على أنها إتاوات وقامت بإخضاعها لضريبة الجهات غير المقيمة بنسبة ربح تقديري ١٠٠% وذلك اعتماداً على إفادة وإقرار المسؤولين بالشركة طبقاً لما هو مذكور في محضر أعمال الفحص الميداني في الصفحة رقم (٣) حيث أفاد الحاضرون بأنها عبارة عن رسوم ثابتة محددة من المركز الرئيس بنسبة ٣٥% سواء كان هناك خدمة مقدمة من المركز الرئيس أو لم يكن هناك خدمة ، واعتماداً على ما ورد في الاتفاقية الموقعة بين المكلف والمركز الرئيس ، وبالنسبة لاستفسار اللجنة عن سبب إخضاع إيرادات الشركات الزميلة لضريبة الاستقطاع أفادت المصلحة بأن الشركة دأبت من سنوات سابقة حتى عام ٢٠٠٤م على التصريح بهذه المبالغ في إقراراتها الضريبية وكانت من تلقاء نفسها تقوم بإخضاعها لضريبة الجهات غير المقيمة بنسبة ٢٠% ، إلا أنها ابتداء من عام ٢٠٠٥م غيرت الطريقة التي كانت تطبقها بخصوص هذه المبالغ على الرغم من عدم تغير العمل أو طريقة الفوترة ، وقدمت المصلحة تعريزا لوجهة نظرها المستندات التي تؤكد أن علاقة الشركة بهذه الإيرادات علاقة مباشرة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتماد المصاريف الفنية المدفوعة للمركز الرئيس البالغة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي (١٧٨,٦٨٣ ريالاً و ٥٩٨,٥٣٣ ريالاً و ٢٤٩,١٧٢ ريالاً) و (١٨٢,١٢٦ ريالاً و ٥٢٤,١٥٧ ريالاً و ١٨٢,٦٢٣ ريالاً) ضمن المصاريف جائزة الحسم ، وعدم معاملة هذا البند على أنه إتاوة مدفوعة للمركز الرئيس ، وكذلك طلبه اعتبار فروق إيرادات المركز الرئيس البالغة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي مبلغ (٢٤٩,١٧٢ ريالاً و مبلغ (١٨٢,٦٢٣) ريالاً مصروفًا للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر المكلف ، في حين تتمسك المصلحة باعتبار المبالغ الموضحة أعلاه المدفوعة للمركز الرئيس المسماة (مصاريف محملة من المركز الرئيس وفرع الشركة ، ورسوم ثابتة للمركز الرئيس ، وفروق إيرادات رسوم ثابتة للمركز الرئيس) إتاوة وذلك استناد لإفادة المسؤولين بالشركة الذين وقعوا على محضر أعمال الفحص الميداني.

وبعد دراسة الموضوع يتضح أن الأمر يستلزم تحديد وتكييف طبيعة البنود والمبالغ الموضحة أدناه المدفوعة للمركز الرئيس خلال عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م:

عام ٢٠٠٥م	عام ٢٠٠٦م
مصاريف محملة من المركز الرئيس وفروع الشركة	١٧٨,٦٨٣ ريالاً
رسوم ثابتة للمركز الرئيس	٥٩٨,٥٣٣ ريالاً
فروق إيرادات رسوم ثابتة للمركز الرئيس	٢٤٩,١٧٢ ريالاً
	١٨٢,٦٢٣ ريالاً
	٥٢٤,١٥٧ ريالاً
	١٨٢,١٢٦ ريالاً

وهل هي مقابل خدمات فنية أم أنها إتاوة تدفع للمركز الرئيس من قبل المكلف أم أنها لا تصنف لا بهذه ولا بتلك ، وهل تعد من المصاريف جائزة الحسم طبقاً للنظام أم لا ؟ وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك الفوائم المالية لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م والإقرارات الضريبية للسنتين المذكورتين أعلاه ، والكشوف التفصيلية المقدمة لهذه المصروفات ، وكذلك الاتفاقية الموقعة مع المركز الرئيس بخصوص الخدمات الفنية المقدمة للمكلف خلال عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م ، وعلى محضر أعمال الفحص الميداني الموقع من ممثلي المصلحة وممثلي المكلف وعلى الربوط الضريبية التي أجرتها المصلحة للسنتين أعلاه المبلغة للمكلف بالخطاب رقم (١٢/٣١٧٦) تاريخ ١١/٦/١٤٢٩هـ تبين أن المصلحة بموجب ربطها أعلاه

عدلت نتيجة حسابات عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م بالبند والمبالغ الموضحة أدناه ولم تعتمد ضمن المصاريف جائزة الحسم وتعاملت معها على أنها إتاوة مدفوعة للمركز الرئيس وفي نفس الوقت قامت بإخضاع البندين الأولين منها لضريبة الاستقطاع.

عام ٢٠٠٦م	عام ٢٠٠٥م	
١٨٢,١٢٦) ريالاً	(١٧٨,٦٨٣) ريالاً	مصاريف محملة من المركز الرئيس وفروع الشر
٥٢٤,١٥٧) ريالاً	(٥٩٨,٥٣٣) ريالاً	رسوم ثابتة للمركز الرئيس
١٨٢,٦٢٣) ريالاً	(٢٤٩,١٧٢) ريالاً	فرق إيرادات رسوم ثابتة للمركز الرئيس

كما تبين أن ممثلي المكلف كما هو مدون في محضر الفحص الميداني في إجاباتهم على استفسارات ممثلي المصلحة ذكروا بأن طبيعة المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس والجهات ذات العلاقة خلال عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م عبارة عن رسوم تحدد بنسبة من فواتير الإيرادات الصادرة للعملاء المحليين مقابل أعمال فنية واستشارية وأن فروق الإيرادات أيضا ينطبق عليها نفس الوضع ولكافة أعوام الفحص.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١٤/٦/١٤٢٥هـ تبين أن المادة (الأولى) من نظام ضريبة الدخل عرفت الإتاوة بأنها الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية ، أو الحق في استخدامها والتي تشتمل ولا تقتصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو عملية أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية ، كما حددت المادة (الثانية عشرة) من نظام ضريبة الدخل المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل بأنها 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 ، ونصت المادة (الثالثة عشرة) من نظام ضريبة الدخل المعنونة بالمصاريف غير الجائر حسمها في الفقرتين (أ/ب) أنه لا يجوز حسم المصاريف الآتية: أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، ب- أي مبالغ مدفوعة أو مزايا مقدمة للمساهم أو الشريك أو لأي قريب لهما إذا كانت تمثل رواتب أو أجوراً أو مكافآت وما في حكمها أو لا تتوفر بها شروط التعاملات بين أطرف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات ، كما نصت المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية على أنه لا يجوز حسم المصاريف الآتية: ١- الرواتب والأجور وما في حكمها سواء كانت نقدية أو عينية المدفوعة للمالك أو الشريك أو المساهم (باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة) أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزواج والأبناء والأخوة ... ، ١٠- المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسة بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة والمملوكة لها بالكامل مقابل ما يلي: أ- إتاوة أو ريع أو عمولة، ب - عوائد الفروض أو أي رسوم مالية أخرى ، ج- مصاريف إدارية وعمومية غير مباشرة تم تحديدها بأسلوب التوزيع على أساس تقديري.

وبناءً عليه ووفقاً للمواد النظامية المذكورة أنفاً وللمستندات التي اطلعت عليها اللجنة فإن البنود والمبالغ المذكورة أنفاً المدفوعة للمركز الرئيس خلال عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م تمثل في جوهرها إتاوة كونها تدفع ويحدد مقدارها كما هو موضح في محضر الفحص بنسبة محددة من فواتير الإيرادات الصادرة للعملاء المحليين ، كما أن هذه التعاملات كونها تتم بين أطراف مرتبطة (الفرع والمركز الرئيس والجهات المرتبطة) لا يتوفر بها شروط التعاملات بين الأطراف المستقلة ، مما ترى معه اللجنة تأييد الإجراء الذي اتخذته المصلحة بموجب ربطها لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م في عدم قبول المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس

البالغة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي (١٧٨,٦٨٣ ريالاً و ٥٩٨,٥٣٣ ريالاً و ٢٤٩,١٧٢ ريالاً) و (١٨٢,١٢٦ ريالاً و ٥٢٤,١٥٧ ريالاً و ١٨٢,٦٢٣ ريالاً) ضمن المصاريف جائزة الحسم وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على الشركات الزميلة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/٤) برفض اعتراض الشركة على إخضاع إيرادات الشركات الزميلة لضريبة الاستقطاع لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في البند (رابعاً) من حيثيات القرار الابتدائي المشار إليه أعلاه أن المصلحة وكذلك اللجنة الابتدائية تتفقان مع وجهة نظر الشركة في وجوب حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل فيما يخص بند أتعاب ثابتة للمركز الرئيس ومصاريف محملة من المركز الرئيس , إلا أن القرار الابتدائي لم يوضح ذلك في منطوقة وفي ضوء ذلك صدر خطاب المصلحة رقم (١٢/٤٨٢٩) بتاريخ ١٤٣٠/٩/٩هـ خالفاً من أي إشارة لهذه الموافقة ولذلك يطلب المكلف من هذه اللجنة استدراك ذلك في قرارها , أما فيما يتعلق بإخضاع إيرادات الشركات الزميلة لضريبة الاستقطاع ذكرت الشركة بأنها أوضحت لفريق الفحص أنه لا علاقة لها بهذه الأعمال , ومن ثم فإن عدم التصريح عن ذلك لا تسأل عليه الشركة لأنها ليست معنية بهذه الأرباح أو التكاليف كما أن عبء أو مسؤولية استقطاع الضريبة يقع على عاتق الشركات التي أدت لها الخدمة بالمملكة , فالمستفيد من هذه الخدمات ليسوا عملاء الشركة , كما أن الشركة لم تدرج في حساباتها مصاريف أو إيرادات لهذه الأعمال فكيف تحاسب عنها , وأضاف بأنه قد تكون الشركات التي أدت لها الخدمة قامت بالاستقطاع ووردت ضريبة الاستقطاع للمصلحة عن المبالغ المذكورة كأنها هي التي دفعت هذه المبالغ إلى الشركات الزميلة غير المقيمة وهذا الإجراء من قبل المصلحة يجعل إخضاع المبالغ مرة أخرى من خلال شركتنا شكل من أشكال الازدواج الضريبي.

وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة المبينة في القرار الابتدائي التي تتضمن الإفادة بأن المصلحة متفقة مع الشركة في وجوب حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل فيما يخص بند أتعاب ثابتة للمركز ومصاريف محملة من المركز , أما بخصوص البند المتعلق بإخضاع إيرادات الشركات الزميلة بمبلغ (٦٧٧,٠٨١) ريالاً ومبلغ (٤٥٠,١٠٢) ريالاً ذكرت المصلحة انه حسب ما ورد في محضر أعمال الفحص الميداني وحسب ما ورد في القرارات الضريبية فإن هذه المبالغ ناتجة عن أعمال تم تأديتها من قبل فروع شركة (ج) في المملكة المتحدة والإمارات العربية والبحرين لعملائهم في المملكة العربية السعودية لقربها من السواحل في تلك اللحظة , كما أن الفواتير الصادرة بهذا الخصوص تفيد بأن العمل تم تأديته في المملكة , والشركة من سنوات سابقة حتى عام ٢٠٠٤م كانت تقوم بالتصريح عن هذه المبالغ في إقراراتها الضريبية وكانت من تلقاء نفسها تقوم بإخضاعها لضريبة الجهات غير المقيمة بنسبة ٢٠% ولأن الشركة لم تصرح عن هذه المبالغ في عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م قامت المصلحة بحصر تلك المبالغ من واقع الفواتير المقدمة ومن ثم قامت بإخضاعها لضريبة الاستقطاع لتحقيق ممارسة العمل على أرض المملكة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة إنتهاء الخلاف فيما يخص طلب المكلف حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل على بند أتعاب ثابتة للمركز الرئيس ومصاريف محملة من المركز الرئيس لموافقة المصلحة على طلب المكلف , وبذلك فإن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع إيرادات الشركات الزميلة البالغة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي (٦٧٧,٠٨١) ريالاً و (٤٥٠,١٠٢) ريالاً لضريبة الاستقطاع , في حين تتمسك المصلحة بخضوع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع باعتبارها مدفوعة لجهات غير مقيمة و ناتجة عن أعمال مؤداة داخل المملكة , بالإضافة إلى أن المكلف في إقراراته الضريبية المقدمة عن الأعوام السابقة حتى عام ٢٠٠٤م كان يصرح عن هذه الخدمات ويسدد الضريبة عنها على أساس أرباح تقديرية بنسبة ٢٠%.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعها على البيانات المقدمة اتضح لها أن الأمر يتطلب تحديد ما إذا كانت شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية (المكلف) مسؤولة عن استقطاع الضريبة من المبلغ الموضحة أدناه المدفوعة للجهات الزميلة وتوريدها للمصلحة أم لا:

عام ٢٠٠٥ م	عام ٢٠٠٦ م
إيرادات لفرع الشركة	ريالاً (٦٧٧,٠٨١)
	ريالاً (٤٥٠,١٠٢)

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ التي حصلت عليها الجهات غير المقيمة والتي يرى المكلف أنها تمثل إيرادات لشركات زميلة عن أعمال قدمتها في المملكة وأنه غير مسئول عنها وأن الجهة الملزمة بالاستقطاع هي الجهة التي دفعت هذه المبالغ للجهات غير المقيمة وقدمت لها هذه الخدمات ، وفي هذا الخصوص فإن اللجنة بعد اطلاعها على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال و الخدمات ، كما تبين أن الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التي تم تحديدها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات ، كما حددت المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (٥) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة ، ومن ضمنها دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%) ، كما نص البند رقم (٧) من الفقرة (أ) من المادة (٥) من النظام على أنه (يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها) ، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٥) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة)، ونصت المادة (٧٤) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (٦٨) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد ١٤٢٥/٦/١٣ هـ الموافق ٢٠٠٤/٧/٣٠ م).

ومما ذكر لم يتضح للجنة أن المكلف قد تطرق عند إيضاح وجهة نظره سواء في مذكرة الاعتراض أو مذكرة الاستئناف لدفعه تتعلق بحدوث واقعة الدفع من عدمه أو إلى تواريخ دفعها أو إلى طبيعة الخدمات أو سعر الضريبة الذي طبق عليها مما يعني موافقته على هذه الأمور وبالتالي فهي ليست محل بحث من قبل هذه اللجنة ، وفي ضوء ذلك وحيث أن دفع المكلف اقتضت على الجزئية المتعلقة بأنه غير مسئول عن هذه المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة وأن الجهة الملزمة بالاستقطاع هي الجهة التي دفعت هذه المبالغ للجهات غير المقيمة والجهة التي قُدمت لها هذه الخدمات، وبخصوص هذه الدفعه ترى اللجنة أن الالتزام باستقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة تحكمه المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل اللتين ألزمتا الشخص المقيم الذي يدفع مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة باستقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لغير المقيم وفقًا للأسعار المحددة حسب طبيعة ونوع الخدمة المقدمة ، ومعنى ذلك أن الشخص المقيم هو الملزم بالاستقطاع من المبالغ المدفوعة للشخص غير المقيم وهو الملزم بتوريدها للمصلحة حيث نصت الفقرة (ج) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أن (الشخص المسئول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقًا للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب).

ومما ذكر يتضح أن ضريبة الاستقطاع تفرض على غير المقيم إلا أن المقيم ملزم ومسئول عن استقطاع تلك الضريبة من المبلغ الذي قام بدفعه لغير المقيم (أي من المنبع) وملزم بأن يوردها للمصلحة وإذا لم يلتزم بذلك فإنه يصبح مسؤولاً بالتضامن مع من دفعت إليه تلك المبالغ وهو هنا غير المقيم وبالتالي يصبح ملزماً بسدادها وتوريدها للمصلحة في الأوقات المحددة نظاماً ، ولذلك فإن الأمر يستلزم معرفة من هي الجهة التي دفعت مبلغ (٦٧٧,٠٨١) ريالاً و مبلغ (٤٥٠,١٠٢) ريالاً للجهات غير المقيمة ؟ ، ومن هي الجهة التي استفادت من الخدمات المقدمة من الجهات غير المقيمة ؟ ، وما دور المكلف في هذه العمليات وهل تم دفع هذه المبالغ من ذلله وبواسطته وما علاقته بالجهات التي قدمت لها هذه الخدمات ؟، وقد اتضح للجنة من خلال بحثها وتفصيلها في حيثيات القضية واطلاعها على المستندات المرافقة لها وتحديداً الخطاب رقم بتاريخ ٢٨/٣/٢٠٠٦م والخطاب رقمبتاريخ ٥/٣/٢٠٠٧م المرسلين من المكلف لفرع شركة (أ) في البحرين اللذين يشيران بشكل واضح إلى تفاصيل الإيرادات التي تم تحقيقها من العمل في المملكة للعاين الماليين المنتهيين في ٢٠٠٥م ٢٠٠٦م مما يتبين معه أن طبيعة هذه المبالغ تمثل مبالغ دفعت من شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية (المكلف) لجهات غير مقيمة (شركات زميلة) وبالتالي فإن هذه المبالغ دفعت من المكلف لجهات غير مقيمة خلال عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م ، وحيث أن الأمر كذلك ونظراً لان المستندات المقدمة أثبتت واقعة دفع مقيم وهي شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية لغير مقيم وهي شركات زميلة ، ونظراً لوجود معاملات مالية بين أطراف ذوي علاقة هما شركة (أ) فرع المملكة العربية السعودية وشركات زميلة غير مقيمة فإن اللجنة ترى والحالة كذلك أن الدفعات التي تمت تتمثل في دفعات من المكلف إلى جهات غير مقيمة، وفي ضوء ذلك فإن اللجنة ترى أن ما يطالب به المكلف من عدم إلزامه باستقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وتوريدها للمصلحة ليس له ما يبرره نظاماً ذلك أن أحكام نظام ضريبة الدخل كانت واضحة وصريحة في هذا الخصوص حيث قضت بخضوع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع مادام أنها مدفوعة من مقيم لغير مقيم ومن مصدر في المملكة وبعد تاريخ سريان النظام (في أو بعد ١٣/٦/١٤٢٥هـ الموافق ٣٠/٧/٢٠٠٤م) وألزمت الشخص المقيم الذي دفع تلك المبالغ لغير المقيم بأن يستقطعها من المبالغ المدفوعة لغير المقيم ويوردها للمصلحة وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، و بناء عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في إخضاع المبالغ المدفوعة لغير مقيم ومقدارها لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م على التوالي مبلغ (٦٧٧,٠٨١) ريالاً و مبلغ (٤٥٠,١٠٢) ريالاً لضريبة الاستقطاع.

البند الثالث: غرامة التأخير لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانياً/٥) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة التأخير. استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة احتسبت غرامة تأخير على فرق الضريبة المستحقة عن السنوات محل الاعتراض سواءً كانت الضريبة على الدخل أو الضريبة على جهات غير مقيمة ، مع أن الشركة قامت بما يجب عليها عمله في الميعاد المحدد ومن ثم يرى عدم الخضوع لغرامة التأخير وذلك طبقاً للمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ. وبعد إطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكد ممثلوها على التمسك بوجهة نظر المصلحة الميينة في القرار الابتدائي التي تضمنت تأكيد المصلحة أن خطأ القيد في الدفاتر بالنسبة لفروق إيرادات المركز الرئيس والتكاليف المتعلقة بها يعد نوعاً من أنواع التجنب الضريبي لأنه تم الاعتراف بمثل هذه الإيرادات وتكاليفها وإخضاعها للضريبة في أحد أنواع الإيرادات وبالتالي فإن الشركة ارتكبت خطأ في التصريح سواء في الإيرادات أو التكاليف أو في عدم إخضاع التكاليف لضريبة الجهات غير المقيمة خاصة وأن هذا أمر مستقر عليه قضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية والعمل بالمصلحة لذلك فإن المصلحة تلتزم بإخضاع الفروق الضريبية الناتجة عن ذلك للغرامة ، وأضافت المصلحة بأن الشركة لم تعترض على فرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م فيما لو تأيد إجراء المصلحة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على الضرائب التي احتسبتها المصلحة بموجب ربط عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م ، في حين ترى المصلحة أن اعتراض المكلف لم يتضمن الاعتراض على غرامة التأخير لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م. ويرجع اللجنة إلى الربط الضريبي لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م والأعوام من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٤م المبلغ بكتاب المصلحة رقم (١٢/٣١٧٦) وتاريخ ١٤٢٩/٦/١١هـ وإلى مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف بالكتاب رقم (٢٨٠/م/ز) وتاريخ ٢٠٠٨/٨/٢٦م الموافق ١٤٢٩/٨/٢هـ وإلى وجهة نظر المكلف ووجهة نظر المصلحة المتعلقة بغرامة التأخير المبينة في قرار اللجنة الابتدائية اتضح للجنة أن ربط المصلحة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م لم يتضمن احتساب مبلغ معين كغرامة تأخير على الضرائب المستحقة لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م ، وإنما تضمن مطالبة المكلف بأن يبادر بسداد الضرائب المستحقة مع غرامة تأخير بواقع ١% عن كل ثلاثين يوم تأخير عن ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد ، كما اتضح أن اعتراض المكلف انحصر في الغرامة التي احتسبتها المصلحة على فروق الضريبة المستحقة عن السنوات من ٢٠٠١م وحتى ٢٠٠٤م ولم يتضمن الإشارة بأي شكل من الأشكال إلى غرامة عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م المتعلقة بالبندين محل الاستئناف ، غير أنه يفهم مما تضمنه قرار اللجنة الابتدائية أنها أصدرت قراراً بشأن غرامة عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على الرغم من عدم وجود اعتراض أصلاً عليها حيث ذكر في حيثيات القرار الآتي: (فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على البنود التي رفضت اللجنة اعتراض الشركة حيالها) وفي ضوء ذلك وحيث أن المكلف لم يعترض على غرامة التأخير المتعلقة بالبندين محل الاستئناف لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م مما يعني قبوله بها ، فإن اللجنة ترى صرف النظر عن بحث هذا البند كونه لم يكن محلًا للاعتراض أصلاً من قبل المكلف.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (١٣) لعام ١٤٣٠هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم قبول المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس البالغة (١٧٨,٦٨٣) ريالاً و ٥٩٨,٥٣٣ ريالاً و ٢٤٩,١٧٢ ريالاً) لعام ٢٠٠٥م ، و (١٨٢,١٢٦ ريالاً و ٥٢٤,١٥٧ ريالاً و ١٨٢,٦٢٣ ريالاً) لعام ٢٠٠٦م ضمن المطاريف جائزة الحسم وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار.

٢- رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإخضاع المبالغ المدفوعة لغير مقيم (شركات زميلة) ومقدارها لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م على التوالي مبلغ (٦٧٧,٠٨١) ريالاً ومبلغ (٤٥٠,١٠٢) ريالاً لضريبة الاستقطاع.

٣- صرف النظر عن بحث غرامة التأخير المتعلقة بالبندين محل الاستئناف لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م وفقاً 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 ،،،