

## (القرار رقم ١٢٧٣ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

### في الاستئناف رقم (١٠٩٩ و ١١٠٣/ض) لعام ١٤٣١هـ

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

في يوم الاثنين الموافق ١٤٣٤/٥/٢٧هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر إستئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقاً لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (١٨) لعام ١٤٣٠هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المبلغ المدفوع لجهة غير مقيمة عام ١٩٩٩م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣١/٥/٢٠هـ كل من: .....، كما مثل المكلف.....

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

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (١٨) لعام ١٤٣٠هـ بموجب الخطاب رقم (١٥١/٨٩٥٠/٥٠٠) وتاريخ ١٤٣٠/١٢/٢٩هـ، وقدمت المصلحة استئنافها و قيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (٤١٧) وتاريخ ١٤٣١/١/١٧هـ، كما قدم المكلف استئنافه و قيد لدى اللجنة بالقيد رقم (٤٣٢) وتاريخ ١٤٣١/١/٢٧هـ، كما لا توجد أي مستندات ضريبية بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

#### البند الأول: فتح الربط لعام ١٩٩٩م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في إعادة فتح الربط لعام ١٩٩٩م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه شركة مسجلة في المملكة العربية السعودية كشركة ذات مسؤولية محدودة تزاوّل إنتاج ..... وبيعها بالجملة وبالمفرق. واشترى في عام ١٩٩٩م العلامة التجارية (ب) بمبلغ (٢,٠٠٠,٠٠٠) جنيهاً إسترليني أي حوالي (١٢,٠٤٧,١٥٠) ريالاً، وقد تم الإفصاح عن ذلك بشكل واضح في الإيضاح (و/٢) من إيصاحات الفوائم المالية المدققة لعام ١٩٩٩م، وسجلت تكلفة العلامة التجارية كموجودات طويلة الأجل ويتم إطفائها على مدى أربعين عاماً، وقد طلبت المصلحة قبل إجراء الربط لعام ١٩٩٩م معلومات إضافية فيما يتعلق بشراء العلامة التجارية وتم تقديم تلك المعلومات للمصلحة، وبناء عليه أجرت المصلحة الربط بموجب خطابها رقم (٣/٥٢٧٦) وتاريخ ١٤٢٤/٣/٣٠هـ ولم

تحتسب أي ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة، ثم أجزت ربطًا معدلاً بموجب خطابها رقم (٣/٣٩٢٤) وتاريخ ١٤٢٦/٣/١٢هـ احتسبت فيه التزاما ضريبيا بمبلغ (٦٠٦٧٠،٢٧٣) ريالاً على المبلغ المدفوع مقابل شراء العلامة التجارية، وبما أن الربط النهائي قد صدر بعد دراسة كافة المعلومات المقدمة في الإقرار النهائي والقوائم المالية ، لذا فإن فتح الربط لعام ١٩٩٩م يتعارض مع نظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن موقف اللجنة الابتدائية بأن البند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (٢٠٠٥) لعام ١٤١٧هـ هو ما ينطبق على هذه القضية غير صحيح ، وذلك أنه لا يوجد أي خطأ في تطبيق الأنظمة أو التعليمات الضريبية في الربط الأساس الصادر من المصلحة لأنها طلبت قبل إجرائه معلومات إضافية فيما يتعلق بشراء العلامة التجارية وتم تقديم المعلومات والمستندات المطلوبة للمصلحة بما فيها خطاب التأكيد من الشركة البائعة الذي يؤكد بيع العلامة التجارية إلى الشركة والتمن المدفوع ، وقامت المصلحة بدراسة المعلومات وقررت عدم استحقاق أي ضرائب على شراء العلامة التجارية ، إلا أن المصلحة أجزت فيما بعد ربطًا معدلاً لعام ١٩٩٩م مع أن المعلومات كانت متوفرة لديها عند إجراء الربط، وبما أن الربط الأساس قد أجزى بعد دراسة كافة المعلومات المقدمة، وبما أن اللجنة الابتدائية ذكرت في حيثيات قرارها أنه لم يثبت أي تهرب ولم تكن هناك أي معلومات لم تقدم للمصلحة وبالتالي ليس هناك أي خطأ في تطبيق الأنظمة أو التعليمات الضريبية حيث تم التصريح عن شراء العلامة التجارية ومعالجتها المحاسبية بشكل كامل في القوائم المالية المقدمة إلى المصلحة قبل إجراء الربط الأساس ، لذا فإن فتح الربط لعام ١٩٩٩م بشأن هذا الموضوع لا مبرر له ويتعارض مع نظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن ما ذكرته المصلحة من أنها طلبت تقديم اتفاقية شراء العلامة التجارية لدراسة بنود الاتفاقية والبت فيها وقد أخذت الشركة المهلة اللازمة لذلك ولم تقدم الاتفاقية ، فإن موقف المصلحة بأن هناك إخفاء للمعلومات هو موقف من غير أساس، وإذا كانت المصلحة غير مقتنعة بالخطاب الذي تم تقديمه فإنه كان يتعين عليها طلب الاتفاقية مرة أخرى، أو إصدار الربط النهائي باحتساب ضريبة أرباح تقديرية على المبلغ المدفوع إلى جهة غير مقيمة بشأن العلامة التجارية (ب) كما فعلت بعد ملاحظة الجهة الرقابية ، أما احتجاج المصلحة بأن الخطاب المقدم لها لا يرقى لمستوى الاتفاقية ولذلك لا يعتد به أمام المصلحة، وأن توقيع هذا الخطاب لا يعتبر ناقلاً للملكية ولا يخرج عن كونه ترخيصاً باستخدام العلامة التجارية، وأنه أخذ المهلة اللازمة لذلك ولم يقدم الاتفاقية ، فيرد عليه بأنه إذا كان الخطاب المقدم للمصلحة لا يعتد به كان يتعين عليها في الربط احتساب ضريبة أرباح تقديرية على المبلغ المدفوع إلى جهة غير مقيمة مقابل شراء العلامة التجارية، وأن إجراء المصلحة بإصدار الربط النهائي قائم على أساس دراسة المستندات التي تم تقديمها.

ويرى المكلف أن الفقرة (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (٢٠٠٥) لعام ١٤١٧هـ تنطبق بشكل محدد على هذه الحالة والتي تنص على أنه (لا يحق للمصلحة إعادة فتح الربط النهائي في الحالات التي لا تحكمها قواعد نظامية معينة أو تعليمات محددة وتمت معالجتها بطريقة أثرت على الوعاء الزكوي أو الضريبي للمكلف بعد أن تناولتها المصلحة بالتحليل والاستفسار والمناقشة قبل قيامها بإجراء الربط النهائي ) ، لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم أحقية المصلحة في فتح الربط وإخضاع المبالغ المدفوعة لقاء شراء حق استخدام العلامة التجارية للضريبة عام ١٩٩٩م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قدم قوائمه المالية المدققة لعام ١٩٩٩م، وبعد دراستها طلبت منه تقديم اتفاقية شراء العلامة التجارية لدراسة بنود الاتفاقية والبت فيها، وتم منحه المهلة اللازمة لذلك ولم تقدم الاتفاقية ، وبعد انتهاء المهلة قامت المصلحة بإجراء الربط بموجب خطابها رقم (٣/٥٢٧٦/١٢) وتاريخ ١٤٢٤/٤/٣٠هـ ولم تحتسب فيه أي مبالغ على الجهة غير المقيمة، و بمراجعة ملف المكلف من الجهة الرقابية بالمصلحة تم توجيهه بضرورة إخضاع المبلغ المدفوع لقاء شراء حق استخدام العلامة التجارية للضريبة باعتباره إتاوة. وبناء عليه تم إعادة فتح الربط لعام ١٩٩٩م استناداً إلى الفقرتين (أولاً ١/) و (ثانياً ١/) من القرار الوزاري (٢٠٠٥) لعام ١٤١٧هـ حيث ثبت للمصلحة أن الشركة أخفت الاتفاقية الخاصة بشراء حق استخدام العلامة التجارية ولم تقدمها رغم مطالبة المصلحة بها عدة مرات مكتفية

بتقديم خطاب من الشركة البائعة يشير إلى إتمام عملية البيع مما كان سبباً في صدور الربط معيَّباً باعتباره خطأ في تطبيق التعليمات النظامية، وحيث أن تقديم خطاب تأكيد البيع دون تقديم الاتفاقية لا يعتد به أمام المصلحة إذ يلزم دراسة الاتفاقية، وحيث أن الربط الأساس لم يتضمن إخضاع المبلغ المدفوع مقابل حق الامتياز البالغ (١٢,٠٤٧,١٥٠) ريالاً للضريبة، فقد قامت المصلحة بفتح الربط وتصحيح الوضع وذلك في إطار مضمون الفقرتين (أولاً/١) و (ثانياً/١) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩هـ.

### 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 أحقية المصلحة في فتح الربط لعام ١٩٩٩م لإخضاع المبلغ المدفوع لقاء شراء العلامة التجارية(ب) للضريبة بحجة أنه قدم قوائمه المالية المراجعة وتم الإفصاح في الإيضاح (٢/و) من إيضاحات القوائم المالية عن شراء العلامة التجارية ومعالجتها المحاسبية، وبعد دراستها من قبل المصلحة طلبت معلومات إضافية فيما يتعلق بشراء العلامة التجارية وتم تقديم المعلومات والمستندات المطلوبة للمصلحة بما فيها خطاب التأكيد من الشركة البائعة الذي يؤكد بيع العلامة التجارية له والتمن المدفوع ، وبناء عليه أجزت المصلحة الربط بموجب خطابها رقم (٣/٥٢٧٦) وتاريخ ١٤٢٤/٣/٣٠هـ ولم تحتسب أي ضريبة على المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة. ثم أجزت رطباً معدلاً لعام ١٩٩٩م بموجب خطابها رقم (٣/٣٩٢٤) وتاريخ ١٤٢٦/٣/١٢هـ احتسبت فيه التزاماً ضريبياً بمبلغ (٦,٦٧٠,٢٧٣) ريالاً على المبالغ المدفوعة مقابل شراء العلامة التجارية ، ويرى المكلف أن الفقرة (ثالثاً) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ تنطبق عليه ، في حين ترى المصلحة أحقيتها في فتح الربط لإخضاع المبلغ المدفوع للضريبة لقاء حق استخدام العلامة التجارية، حيث طلبت من المكلف تقديم اتفاقية شراء العلامة التجارية لدراستها، وتم منحه المهلة اللازمة لذلك ولم يقدم الاتفاقية ، وبعد انتهاء المهلة قامت المصلحة بإجراء الربط ولم تحتسب فيه أي مبالغ على الجهة غير المقيمة، و بعد مراجعة ملف المكلف من الجهة الرقابية بالمصلحة تم التوجيه بضرورة إخضاع المبلغ المدفوع للضريبة لقاء حق استخدام العلامة التجارية باعتباره إتاوة. وبناءً عليه تم إعادة فتح الربط لعام ١٩٩٩م استناداً إلى الفقرتين (أولاً/١) و (ثانياً/١) من القرار الوزاري (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) وتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩هـ قد نظم إجراءات وشروط ومتطلبات فتح الربط الزكوية والضريبية ، ولذا فإن المستند النظامي المعول عليه في أحقية المصلحة في فتح الربط الزكوية والضريبية هو مدى تحقق الشروط والمتطلبات والمدد التي نص عليها القرار المذكور ، وقد تبين أن المصلحة في وجهة نظرها الموضحة في القرار الابتدائي قد استندت في فتحها الربط للعام محل الاستئناف إلى نص الفقرة (أولاً/١) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ الذي أعطى المصلحة أحقية فتح الربط دون التقيد بمدة محددة إذا ثبت أن المكلف تهرب من دفع كل أو بعض الضريبة أو الزكاة ، كما استندت إلى نص الفقرة (ثانياً/١) من نفس القرار الذي قيد فتح الربط بمدة خمس سنوات إذا أخطأت المصلحة في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط.

وترى اللجنة أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (أولاً/١) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ يعتمد على ما إذا ثبت أن المكلف تهرب من دفع كل أو بعض الضريبة أو الزكاة، ويرجع للجنة للقوائم المالية للمكلف والإيضاحات المتممة لها تبين أن بند العلامة التجارية تم الإفصاح عنه ضمن الموجودات غير المتداولة بمبلغ (١١,٨٢١,٢٦٦) ريالاً، كما نص الإيضاح رقم (٢/هـ) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (تتضمن العلامة التجارية التكاليف المدفوعة لشراء علامة (ب) في الشرق الأوسط والأقاليم الأخرى، يتم إطفاء تكلفة العلامة التجارية بطريقة القسط الثابت على مدى فترة أربعين سنة ابتداء من تاريخ اتفاقية شراء العلامة التجارية)، كما اتضح أن المصلحة بخطابها رقم (٣/٢٩٠٨/٤) وتاريخ ١٤٢٣/٤/٦هـ ناقشت حسابات المكلف لعام ١٩٩٩م وطلبت منه بعض البيانات والمعلومات حول اتفاقية شراء العلامة التجارية ، وقدم المكلف مذكرة رد بموجب خطابه رقم (.....) وتاريخ ١٤٢٤/١/٢٣هـ ، وبناء على ما قدمه المكلف من إيضاحات وبيانات قامت المصلحة بإجراء الربط بدون احتساب ضريبة على المبالغ المدفوعة مقابل شراء العلامة التجارية ، وحيث أن الموضوع الذي بناءً عليه أعيد فتح الربط يتعلق

إخضاع المبالغ المدفوعة للضريبة مقابل العلامة التجارية , ونظرًا لأن المعلومات والبيانات المتعلقة بهذا البند كانت واضحة ومتاحة للمصلحة قبل إجراء الربط ولم يكن هناك إخفاء من جانب المكلف لأي معلومات عن المصلحة تتعلق بهذا البند , وحيث أن الملاحظة التي أبدتها الجهة الرقابية بهذا الخصوص ليست مسائل جديدة بل تتعلق بمعلومات مستقاة من القوائم المالية للمكلف المقدمة للمصلحة , لذا فإن اللجنة ترى عدم سلامة استناد المصلحة للفقرة (أولاً/ ١) من القرار الوزاري المذكور.

كما ترى اللجنة أن سلامة استناد المصلحة إلى الفقرة (ثانياً/ ١) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ يعتمد على ما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجراء الربط التي أعيد فتحها, وأن تعديل هذه الربوط تم خلال الفترة المحددة (بمخمس) سنوات , و يرجوع اللجنة إلى الربوط التي أجرتها المصلحة على المكلف لعام ١٩٩٩م اتضح أن المصلحة أجرت الربط بموجب خطابها رقم (٣/٥٢٧٦) وتاريخ ١٤٢٤/٣/٣٠هـ, وبعد ذلك قامت المصلحة بفتح الربط بموجب خطابها رقم (٣/٣٩٢٤) وتاريخ ١٤٢٦/٣/١٢هـ, مما يتبين معه أن فتح الربط تم خلال خمس سنوات من تاريخ صدور الربط الأساس , وهنا يتعين النظر فيما إذا كانت المصلحة قد أخطأت في تطبيق النصوص النظامية أو التعليمات عند إجرائها الربط الأساس على المكلف , وحيث أن الموضوع الذي بناءً عليه أعيد فتح الربط يتعلق بإخضاع المبلغ المدفوع للضريبة لقاء شراء العلامة التجارية لعام ١٩٩٩م باعتباره إتاوة , لذا فإن اللجنة ترى أن تكييف المبلغ المدفوع لجهة غير مقيمة كإتاوة يعتمد على أمرين هما: معنى الإتاوة, وطبيعة الاتفاقية الموقعة بين المكلف والشركة البائعة, فالإتاوة بشكل عام تُعرف بأنها المبلغ أو المبالغ المدفوعة مقابل استعمال, أو الحق في استعمال, حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي أو براءة اختراع أو علامة تجارية, أو تصميم أو نموذج, أو خلطة أو تركيبة سرية, أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية , ومما يعزز هذا التعريف ما ورد في المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والذي جاء فيه "الإتاوة: الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية أو الحق في استخدامها والتي تشمل 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".

وفيما يتعلق ببنود الاتفاقية الموقعة بين المكلف والشركة الأجنبية بتاريخ ١٩٩٩/٤/٩م فقد ورد فيها ما يلي:

٢- في مقابل ما تم دفعه من قبل المتنازل له إلى (ج) بمبلغ مقطوع مقداره (٢,٠٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني والذي دفع منه مبلغ (٥٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني في ١٩٩٩/٣/٢٢م على أن يتم دفع (١,٥٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني عند التوقيع على هذا التنازل, تتنازل (ج) بموجب هذه الاتفاقية إلى المتنازل له عن كافة حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية قيد التنازل بالإضافة إلى كافة حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها.

٦- تتعهد (ج) أن تقوم, وعلى نفقة المتنازل له وبشكل معقول, بتحرير كافة المستندات والنماذج والتفويضات وغير ذلك مما قد يلزم عمله لمنح المتنازل له بشكل مطلق كافة حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامات التجارية قيد التنازل.

٩- تقر (ج) بأنه بعد توقيع هذا المستند مباشرة سوف يكون للمتنازل له الحق في الملكية والانتفاع بالعلامات قيد التنازل , وتوافق (ج) على وتتعهد بعدم القيام أو السماح بأي تصرف من شأنه الإخلال أو إلحاق الضرر بأي تسجيل لعلامات (أ) التجارية أو الاعتراض على أي استخدام أو تجديد لعلامات (أ) التجارية أو التصرف بأي طريقة بما يؤدي إلى شطب أي من علامات (أ) التجارية من سجلات العلامات التجارية أو الحقوق غير المسجلة , كما توافق (ج) على وتتعهد بعدم إعطاء أي وعود أو القيام بأي تصرفات من شأنها إعطاء الانطباع بأن لديها أي حقوق ملكية أو انتفاع أو امتياز لاستخدام أي من علامات (أ) والحقوق غير المسجلة.

وبناءً عليه ومن استقراء اللجنة لهذه النصوص توصلت إلى قناعة بأن نصوص الاتفاقية تعيد بأن المبلغ الذي دفعه المكلف بموجب هذه الاتفاقية يمثل في حقيقته وجوهه شراء علامة تجارية وليس إتاوة وفقاً للتعريف الموضح به، مما ترى معه اللجنة أن المصلحة عند إجرائها الربط الأساس على المكلف لم تخطئ في تطبيق التعليمات المتعلقة بالإتاوة، وذلك لعدم انطباق تعريف الإتاوة على المبلغ الذي دفعه المكلف بموجب الاتفاقية، وعليه فإن اللجنة ترى عدم أحقية المصلحة في فتح الربط تطبيقاً للفقرة (ثانياً/1) من القرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) لعام ١٤١٧هـ، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح الربط لعام ١٩٩٩م بهدف إخضاع المبلغ المدفوع لقاء شراء العلامة التجارية (ب) للضريبة وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### البند الثاني: الضريبة على جهة غير مقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) بتأييد المكلف في عدم فرض ضريبة على الأرباح التقديرية الناتجة عن العلامة التجارية.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن الاتفاقية لا تعد ناقلاً للملكية في العلامات التجارية، ولا تخرج عن كونها ترخيصاً لاستخدام العلامة التجارية (ب) في منطقة معينة من العالم دون المناطق الأخرى، وبالتالي فإن مقابل الترخيص يخضع للضريبة على الشركة الأجنبية صاحبة العلامة التجارية باعتباره إتاوة حيث يتوافر في هذه الحالة شرطي الخضوع للضريبة وفقاً للمادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ، واسترشاداً بتعريف الإتاوة الوارد بالمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، ولقد أكدت اللجنة الابتدائية في قرارها على صحة وجهة نظر المصلحة حيث ورد في حيثيات القرار أن الشركة اشترت حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة إلى آخر ما جاء في الفقرة، لمنح المتنازل له بشكل مطلق كافة حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامة التجارية قيد التنازل، وهذا يؤيد وجهة نظر المصلحة في أن هذه المبالغ تمثل تكلفة مدفوعات مقابل حق استخدام علامة (ب) التجارية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا وذلك بموجب إقرار الشركة صاحبة العلامة التجارية المحرر بتاريخ ٢٠٠٣/١/٢١ والمصادق عليه من السفارة السعودية في .....، وانتهت المصلحة إلى المطالبة بإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به ومن ثم إخضاع المبلغ المدفوع لقاء حق استخدام العلامة التجارية (ب) للضريبة.

وبعد اطلاع ممثلي المكلف على وجهة نظر المصلحة قدما مذكرة بتاريخ ١٤٣١/٥/٢٠هـ ورد فيها أن احتجاج المصلحة بأن المبلغ مدفوع مقابل حق استخدام العلامة التجارية (ب) حق امتياز هو احتجاج خاطئ وذلك لأن الشركة اشترت العلامة التجارية ذاتها ولم تشتت حق الاستخدام كما استنتجت المصلحة، كما أن شراء العلامة التجارية هو أمر مختلف تماماً عن مدفوعات حق الاستخدام، وقد اشترت الشركة العلامة التجارية وسجلتها لاستخدامها في بعض البلدان بما فيها المملكة العربية السعودية، ويمكن مقارنة شراء العلامة التجارية بشراء الممتلكات، كما يمكن مقارنة حق الاستخدام واستئجار الممتلكات، وكلتا المعاملتين مختلفتان تماماً، حيث أنه في حالة شراء العلامة التجارية والممتلكات يتم تحويل الملكية إلى اسم المشتري، بينما في حالة حق الاستخدام أو الاستئجار تبقى الملكية في حوزة المالك/المؤجر، وفي حالة الشراء يوافق البائع على أن "يبيع" ويوافق المشتري على أن "يشترى" ملكية العلامة التجارية لقاء مقابل معين يسمى "مقابل الشراء"، وفي هذه الحالة اتفق الطرفان على (١) نقل ملكية العلامة التجارية (ب) إلى شركة (أ) و (٢) أن يكون دفع مقابل الشراء على شكل مبلغ مقطوع يدفع مرة واحدة بواقع (٢,٠٠٠,٠٠٠) جنيه استرليني، وهذا يعني أن حق الاستخدام يختلف كلياً عن شراء العلامة التجارية. ففي حالة حق الاستخدام يبقى مانح الترخيص مالكا للعلامة التجارية التي يستخدمها الطرف الحاصل على الترخيص، ولذلك فإن المبلغ الذي يدفعه الطرف الحاصل على الترخيص إلى مانح الترخيص في هذا الخصوص يسمى حق استخدام، ويسمح للطرف الحاصل على الترخيص لاستخدام العلامة التجارية مقابل دفع حقوق استخدام عن كل وحدة يتم انتاجها، وهكذا تعتبر تلك الدفعات خاضعة للضريبة

في المملكة، وعند انتهاء اتفاقية الترخيص أو إلغائها لا يكون في استطاعة الطرف الحاصل على الترخيص أن يستخدم العلامة التجارية، وبناء على ذلك فإن الفروق الرئيسية بين حق الاستخدام وعملية الشراء هي:

١- تبقى ملكية العلامة التجارية في حالة الترخيص في حوزة الطرف مانح الترخيص ويمنح حق الاستخدام لفترة زمنية محددة، أما في حالة الشراء فإن المشتري يصبح مالكا للعلامة التجارية.

٢- تكون عملية الترخيص لفترة زمنية محددة، بينما يؤدي الشراء إلى نقل حقوق الملكية للأبد.

٣- يكون الشراء لقاء سعر ثابت، بينما قد لا يكون حق الاستخدام ثابتاً.

وأضاف المكلف أنه قدم إلى المصلحة تأكيداً من الشركة البائعة بأنه قد اشترى العلامة التجارية (ب) وأصبح المالك المسجل لهذه العلامة بعد دفع (٢,٠٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني كسعر كامل ونهائي، وينص التأكيد على (وبعد البيع أصبح (أ) هو المالك الوحيد صاحب الحق الحصري والمسجل لعلامات (ب) التجارية مع كافة حقوق الملكية، والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية بالإضافة إلى كافة حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها. و أن (أ) قد دفع مبلغاً مقطوعاً كدفعة كاملة ونهائية بواقع (٢,٠٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني في عام ١٩٩٩م مقابل شراء العلامات التجارية المذكورة أعلاه، وبناء على ذلك يبدو واضحاً أن المعاملة قيد الاستئناف هي شراء علامة تجارية وليس دفع مقابل حق استخدام العلامة التجارية بموجب، وقد استوفت الشركة جميع الشروط المذكورة في خطاب المصلحة رقم (١/٢٧١٤) بتاريخ ١٨/٣/١٤١٠هـ وهي أن المبلغ المدفوع مقابل شراء علامة تجارية، و تم سداد مقابل شراء العلامة التجارية كدفعة كاملة ونهائية بواقع (٢,٠٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني، وسجلت العلامة التجارية في دفاتر شركة (أ) كأصل طويل الأجل كما يظهر في قائمة المركز المالي والإيضاح (٥/٢) حول القوائم المالية. كما أن خطاب المصلحة رقم (٩/١١/٢) بتاريخ ٨/٢/١٤١٢هـ ينص على أن عقد بيع التقنية غير خاضع للضريبة لأنه يمثل عقد بيع فعلي ومسجل في الحسابات كأصل يتم استهلاكه على مدى عدة سنوات وأن القيمة قد دفعت مرة واحدة وليس كنسبة من الإيرادات أو التكاليف كما هو الحال في حقوق الاستخدام.

وأضاف المكلف أن بنود الاتفاقية تنص على:

٢- في مقابل ما تم دفعه من قبل المتنازل له إلى (ج) بمبلغ مقطوع مقداره (٢,٠٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني والذي دفع منه مبلغ (٥٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني في ٢٢/٣/١٩٩٩م على أن يتم دفع (١,٥٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني عند التوقيع على هذا التنازل، تتنازل (ج) بموجب هذه الاتفاقية إلى المتنازل له عن كافة حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية قيد التنازل بالإضافة إلى كافة حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها.

٦- تتعهد (ج) أن تقوم، وعلى نفقة المتنازل له وبشكل معقول، بتحرير كافة المستندات والنماذج والتفويضات وغير ذلك مما قد يلزم عمله لمنح المتنازل له بشكل مطلق كافة حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامات التجارية قيد التنازل.

٩- تقر (ج) بأنه بعد توقيع هذا المستند مباشرة سوف يكون للمتنازل له الحق في الملكية والانتفاع بالعلامات قيد التنازل، وتوافق (ج) على وتتعهد بعدم القيام أو السماح بأي تصرف من شأنه الإخلال أو إلحاق الضرر بأي تسجيل لعلامات (أ) التجارية أو الاعتراض على أي استخدام أو تجديد لعلامات (أ) التجارية أو التصرف بأي طريقة بما يؤدي إلى شطب أي من علامات (أ) من سجلات العلامات التجارية ذات الصلة أو بما يلحق الضرر بحقوق أو امتيازات المتنازل له في علامات (أ) أو الحقوق غير المسجلة . كما توافق (ج) على وتتعهد بعدم إعطاء أي وعود أو القيام بأي تصرفات من شأنها إعطاء الانطباع بأن لديها أي حقوق ملكية أو انتفاع أو امتياز لاستخدام أي من علامات (أ) والحقوق غير المسجلة.

ويلاحظ من البنود المذكورة أعلاه أن (ج) قامت بالتنازل عن كافة حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في العلامة التجارية لشركة (أ) مقابل مبلغ مقطوع مقداره (٢,٠٠٠,٠٠٠) جنيه إسترليني، واتفقت (ج) مع شركة (أ) بموجب الاتفاقية أعلاه

على أن تساعد في تحرير كافة المستندات والنماذج والتفويضات وغير ذلك مما قد يلزم عمله لمنح شركة (أ) بشكل مطلق كافة حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامات التجارية قيد التنازل، وأقرت (ج) أنه بعد توقيع هذه الاتفاقية سوف يكون لشركة (أ) الحق في الانتفاع بالعلامة التجارية. بالإضافة إلى ذلك وافقت (ج) أيضا على أنه بعد توقيع الاتفاقية لن تقوم (ج) بإعطاء أي وعود أو القيام بأي تصرف من شأنه إعطاء الانطباع بأن لديها أي حقوق ملكية أو انتفاع بالعلامة التجارية، وبعد البيع أصبح (أ) هو المالك الوحيد صاحب الحق الحصري والمسجل لعلامات (ب) التجارية مع كافة حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية بالإضافة إلى كافة حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها. وتتضمن العلامة التجارية التكاليف المدفوعة لشراء علامة (ب) التجارية في الشرق الأوسط والأقاليم المعرفة الأخرى، و يتم إطفاء تكلفة العلامة التجارية والتي سجلت كأصول طويلة الأجل بطريقة القسط الثابت على مدى فترة أربعين عامًا ابتداء من تاريخ اتفاقية شراء العلامة التجارية (١٩٩٩/٤/٩م).

وأضاف المكلف أن المادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل تنص على (وإذا ما صادق مراقب حساب قانوني معترف به دوليًا على صحة تلك السجلات في أي سنة من سني استحقاق الضريبة تعتبر البيانات المبينة على أساس السجلات المذكورة صحيحة)، ولقد صدرت القوائم المالية لعام ١٩٩٩م من قبل محاسبين قانونيين معترف بهم دوليًا وعليه كان ينبغي على المصلحة أن تقبل عرض وتصنيف القوائم المالية المدققة كمستند ثبوتي مؤيد للقضية، وبناءً على ذلك واستنادًا إلى أحكام المادة (١٦) من نظام ضريبة الدخل فإنه كان يتعين على المصلحة قبول عرض وتصنيف العلامة التجارية، كما أن موقف المصلحة غير مبرر على الاطلاق لأنه تم التصريح عن العملية بالكامل في القوائم المالية المدققة المقدمة إلى المصلحة في الإيضاح (٢/و) من إيضاحات القوائم المالية والذي ينص على (تتضمن العلامة التجارية التكاليف المدفوعة لشراء علامة (ب) التجارية في الشرق الأوسط والأقاليم الأخرى، يتم إطفاء تكلفة العلامة التجارية بطريقة القسط الثابت على مدى فترة أربعين سنة ابتداء من تاريخ اتفاقية شراء العلامة التجارية)، وفي ضوء المعلومات والبيانات الواردة أعلاه يطلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل العلامة التجارية التي تم شراؤها وتسجيلها في دفاتره كأصول طويلة الأجل للضريبة.

#### 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 المصلحة إخضاع المبلغ المدفوع لقاء حق (استخدام) العلامة التجارية (ب) للضريبة باعتباره إتاوة بحجة توفر شرطي الخضوع للضريبة استنادًا للمادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ واسترشادًا بتعريف الإتاوة الوارد بالمادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، في حين يرى المكلف عدم خضوع المبلغ المدفوع لقاء شراء العلامة التجارية (ب) للضريبة بحجة أنه اشترى العلامة التجارية ذاتها ولم يشتر حق الاستخدام، طبقًا لتأكيد الشركة مالكة العلامة التجارية، كما أن بنود الاتفاقية تنص على تنازل الشركة البائعة عن كافة حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في العلامة التجارية مقابل مبلغ مقطوع و تساعد في تحرير كافة المستندات والنماذج والتفويضات وغير ذلك مما قد يلزم عمله لمنحه بشكل مطلق كافة حقوق الملكية والامتيازات والمنفعة في العلامات التجارية قيد التنازل، بالإضافة إلى ذلك وافقت الشركة البائعة على أنه بعد توقيع الاتفاقية أعلاه لن تقوم بإعطاء أي وعود أو القيام بأي تصرف من شأنه إعطاء الانطباع بأن لديها أي حقوق ملكية أو انتفاع بالعلامة التجارية، وبعد البيع أصبح هو المالك الوحيد صاحب الحق الحصري والمسجل لعلامات (ب) التجارية مع كافة حقوق الملكية والامتيازات والاسم والمنفعة في تلك العلامات التجارية بالإضافة إلى كافة حقوق التصرف والمعالجات والصلاحيات والمنافع المرتبطة بها، وتتضمن العلامة التجارية التكاليف المدفوعة لشراء علامة (ب) التجارية في الشرق الأوسط والأقاليم المعرفة الأخرى، كما يتم إطفاء تكلفة العلامة التجارية والتي سجلت كأصول طويلة الأجل بطريقة القسط الثابت على مدى فترة أربعين عامًا ابتداء من تاريخ اتفاقية شراء العلامة التجارية.

وحيث أن هذه اللجنة قد انتهت في البند الأول من هذا القرار إلى أن طبيعة المبلغ المدفوع من المكلف لجهة غير مقيمة يمثل في حقيقته شراء علامة تجارية وليس إتاوة , وبالتالي تأييد المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح ربط عام ١٩٩٩م , لذا لم يعد هناك مبرر لبحث بند الضريبة على جهة غير مقيمة من حيث إخضاع المبلغ المدفوع لها لقاء شراء العلامة التجارية (ب) للضريبة من عدمه نظرًا لعدم أحقية المصلحة في فتح ربط ذلك العام.

### البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد المكلف في عدم فرض غرامة التأخير.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أن موضوع الخلاف وهو إخضاع المبلغ المدفوع مقابل حق استخدام العلامة التجارية للضريبة قد استقر عليه إجراء المصلحة منذ فترة طويلة كما هو واضح من الخطاب الوزاري رقم (١٧/٥٢٠٩) وتاريخ ١٣٩٩/٣/٢٢هـ وأيدته اللجان الابتدائية والاستئنافية، ومن ثم فإن ما أفاد به المكلف من وجود خلاف بينه وبين المصلحة جانبه الصواب وبالتالي بتوجب إخضاع الفروقات الضريبية المستحقة لغرامة التأخير استنادًا للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن المصلحة فرضت غرامة تأخير على الفروقات الضريبية المستحقة بعد أن درست الإقرار النهائي والقوائم المالية , وطلبت معلومات إضافية بشأن شراء العلامة التجارية والتي تم تقديمها قبل إصدار الربط النهائي، وبعد دراسة جميع المعلومات قررت المصلحة عدم استحقاق الضريبة على شراء العلامة التجارية في الربط النهائي، لذا فإن احتساب غرامة التأخير في الربط المعدل يفتر إلى المبررات ويتعارض مع الأنظمة الضريبية , كما أنه دائما يقدم إقراراته الضريبية بإخلاص وحسن نية ووفقًا للأنظمة الضريبية حسبما كانت مطبقة ومفسرة في ذلك الوقت وضمن المواعيد المحددة نظامًا , كما أن الموضوع هو قيد الخلاف من نواح عديدة بينه وبين المصلحة , ولذلك ينبغي عدم فرض غرامة تأخير على أي ضريبة إضافية ناشئة عنه وذلك ووفقًا للمادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ ورقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ، كما أن المنشور الدوري رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ ينص على أنه يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى. وحيث أن هناك خلاف فني واضح بين المصلحة و المكلف بخصوص إعادة فتح الربط و احتساب ضريبة الأرباح التقديرية على شراء العلامة التجارية، واستنادًا إلى المادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (٣) لعام ١٣٧٩هـ ورقم (٥) لعام ١٣٩٣هـ فإن المكلف إذا قام بالوفاء بالتزاماته بتقديم إقراره في الموعد النظامي وكان هناك خلاف فني واضح بينه وبين المصلحة ينبغي عدم فرض غرامة تأخير، وتعالج المادة (١٥) من نظام ضريبة الدخل موضوع تقديم الإقرار وتسديد المبلغ المستحق بموجبه إلى المصلحة قبل اليوم الخامس عشر من الشهر الثالث الذي يلي نهاية السنة المالية وفي حالة عدم تقديم الإقرار وعدم سداد الضريبة بموجبه تصبح غرامة التأخير منطبقة، وبما أن الشركة قدمت الإقرار وسددت الضريبة بموجبه ضمن المهلة النظامية فإن غرامة التأخير المذكورة غير منطبقة , كما ينص المنشور الدوري رقم (٣) على أن المقصود من هذا الجزاء هو ضمان الطاعة والاحترام للقانون والخضوع لأحكام النظام , وضمان أداء الضريبة في مواعيدها المحددة وتحقيق مطالب الخزنة العامة في حينها حفظًا للصالح العام , ويتحقق هذان الغرضان بمجرد قيام المكلف بالعمل المطلوب منه وهو الاستقطاع والدفع في الميعاد المحدد أو تقديم البيان والتسديد في الميعاد المحدد وبحصول هذه الأعمال المادية لا يكون ثمة محل لغرامة التأخير، وأن من يقوم بهذه الواجبات في حينها يفترض فيه حسن النية دائما إلى أن يقوم الدليل على العكس، لأن القاعدة العامة هي أن كل شخص يجب أن يعتبر بريئًا إلى أن تثبت عليه الإدانة , وأن المقصود من لفظ الضريبة المستحقة هو الضرائب المستحقة حسب اعتقاد المكلف بشرط توفر حسن النية والرغبة الصادقة في تنفيذ القانون، وليس المقصود الضرائب التي يثبت استحقاقها بعد تصفية مواضع اللبس والخلاف في المسائل الدقيقة، وكذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا



عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى. وينص المنشور الدوري رقم (0) على أن غرامة تأخير تسديد فرق الضريبة تستحق إذا كان هذا الفرق نتيجة الفحص والتعديل من جانب المصلحة. وفي ضوء المعلومات الواردة أعلاه يرى المكلف إلغاء غرامة التأخير المفروضة في الربط المعدل محل الاستئناف.

### 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 المصلحة فرض غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن إخضاع المبلغ المدفوع مقابل (حق استخدام) العلامة التجارية للضريبة استنادًا للمادة (10) من نظام ضريبة الدخل والمنشور الدوري رقم (3) لعام 1379هـ , في حين يرى المكلف عدم توجب غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن إخضاع المبلغ المدفوع للضريبة مقابل شراء العلامة التجارية استنادًا للمادة (10) من نظام ضريبة الدخل والمنشورين الدوريين رقم (3) لعام 1379هـ ورقم (0) لعام 1393هـ.

وحيث أن هذه اللجنة قد انتهت في البند الأول من هذا القرار إلى تأييد المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح ربط عام 1999م , لذا لم يعد هناك مبرر لبحث بند غرامة التأخير على الفروقات الضريبية الناتجة عن إخضاع المبلغ المدفوع للضريبة مقابل شراء العلامة التجارية نظرًا لعدم أحقية المصلحة في فتح ربط ذلك العام.

### القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (18) لعام 1430هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

- 1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم أحقية المصلحة في فتح الربط لعام 1999م بهدف إخضاع المبلغ المدفوع للضريبة لقاء شراء العلامة التجارية (ب) وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
- 2- صرف النظر عن بحث بند الضريبة على جهة غير مقيمة لعام 1999م وفقًا للحثيات الواردة في القرار.
- 3- صرف النظر عن بحث بند غرامة التأخير لعام 1999م وفقًا للحثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق,,,