(القرار رقم ٣٠ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية

بشأن اعتراض شركة (أ)

برقم (٢) لعام ١٤٣٥هـ

على ضريبة الاستقطاع المسددة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥م حتى يناير ٢٠١٣م.

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

ففي يوم الإثنين ١٤٣٥/١١/٢٠هـ انعقدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

١ – الدكتور	رئيساً
٢ – الدكتور	نائب الرئيس
٣ – الدكتور	عضواً
٤ – الدكتور	عضواً
٥ – الأستاذ	عضواً
٦ – الأستاذ	سكرتيراً

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/١١/٠٦هـ، ..... و ..... ممثلين عن المكلف، وحضر ..... و..... و..... ممثلين عن المصلحة للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ)، على ضريبة الاستقطاع المسددة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥م حتى يناير ٢٠١٣م.

ويعترض المكلف على:

- استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من أغسطس ٢٠٠٥م حتى يناير ٢٠١٣م.

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٤٣٥/١٦/٦٣٦ وتاريخ ١٤٣٥/١/٢٩هـ على النحو الآتي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف برفض استرداد فرق ضريبة الاستقطاع عن الفترة من أغسطس ٢٠٠٥م حتى يناير ٢٠١٣م، بخطابها برقم ١٤٣٤/٢٣/٦٩٩٠ وتاريخ ١٤٣٤/٩/١٣هـ، وقد اعترض المكلف على هذا الخطاب بخطابه المقيد لدى المصلحة برقم ١٤٣٤/٢٣/٤٧٩٥ وتاريخ ١٤٣٤/١١/١١هـ، وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية؛ لتقديمه خلال الأجل المحدد نظامًا بستين يومًا من تاريخ الإبلاغ بالربط الضريبي وفقًا للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ.

ثانيًا: الوقائع:

خلال جلسة الاستماع سألت اللجنة ممثلي المصلحة: ما هو المستند النظامي لفرض ضريبة الاستقطاع على الخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة بنسبة ١٥% بدلاً من ٥%؟

فأجابوا: بالاستناد على اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الصادر بالقرار الوزاري رقم ١٥٣٥ المادة ٦٣ الفقرة (١)، حيث إن المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة أو من المركز الرئيسي تخضع لضريبة استقطاع بنسبة ١٥%، بغض النظر عن نوع الخدمة المقدمة، سواء كانت فنية أو هندسية ... إلخ، المحدد لها نسبة استقطاع بواقع ٥% وقد أصدر معالي وزير المالية القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ بتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ بتاريخ لتعديل المادة الواردة في اللائحة وفقًا لهذا المفهوم، ونقدم نسخة من القرار الوزاري المعدل للائحة، والجدير بالذكر أن هذا القرار يطبق على الحالات المعترض عليها، والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًّا

ثم سألت اللجنة ممثلي المكلف: هل لديكم أي تعليق على مذكرة المصلحة المرسلة لكم من قبل اللجنة وإجابة ممثلي المصلحة؟

فأجابا: نقدم مذكرة إضافية توضح وجهة نظر المكلف حول هذا الموضوع. وتم تزويد ممثلي المصلحة بصورة من المذكرة، وتمسكوا بما ورد بإجابتهم.

وقد جاء في المذكرة المقدمة من المكلف خلال الجلسة:

"تود (أ) إفادة سعادتكم بأنها على دراية بأن المادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد تنص على أن ضريبة الاستقطاع المدفوعة طبقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد تعتبر نهائية. وبناء عليه، لا يحق للجهة المستقطع منها الضريبة طلب استرداد. ولكن، في حالة إذا تم دفع المبلغ عن طريق الخطأ، حينها يجوز للمكلف طلب استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة، على أن يكون خطاب طلب الاسترداد مؤيدًا بالمستندات التي تظهر ذلك الخطأ.

تود (أ) إفادة سعادتكم بأنها على دراية بأن المادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد تنص على أن ضريبة الاستقطاع المدفوعة طبقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد تعتبر نهائية. وبناء عليه، لا يحق للجهة المستقطع منها الضريبة طلب استرداد. ولكن، في حالة إذا تم دفع المبلغ عن طريق الخطأ، حينها يجوز للمكلف طلب استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة، على أن يكون خطاب طلب الاسترداد مؤيدًا بالمستندات التي تظهر ذلك الخطأ.

تود (أ) إفادة سعادتكم أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة منتسبة قد سددت استنادًا إلى التوضيحات الصادرة من قبل مصلحة الزكاة والدخل. نورد فيما يلي بعض التوضيحات الصادرة من قبل مصلحة الزكاة والدخل، والتي تؤكد أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهة منتسبة غير مقيمة يجب احتسابها بنسبة ١٥% لاطلاع سعادتكم:

"س١١: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الفنية والاستشارية وعوائد القروض المدفوعة للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة، هل هي ٥ في المائة أم ١٥ في المائة؟

ج: المبالغ التي هي مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة لجهة خارجية مرتبطة بما فيها المركز الرئيسي، أو لشركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥ في المائة....".

"س١٣: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي تدفعها شركة مقيمة إلى الشريك غير المقيم الاعتباري أو لشركات مرتبطة غير مقيمة مقابل توفير موظفين وتقديم خدمات فنية وخدمات أخرى، بناءً على اتفاقية خدمات مبرمة بينهما؟

ج: ما يتم دفعه من مبالغ في إطار اتفاقية الخدمات المبرمة بين شركة مقيمة وجهة مرتبطة بها يعتبر من المصاريف الجائزة الحسم، متى ما توفرت بها الشروط النظامية الموضحة بالفقرة (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، وتخضع هذه المدفوعات لضريبية الاستقطاع بنسبة ١٥% طبقًا لحكم الفقرة (١) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام".

"س١٥: هل قيمة الخدمات الفنية المدفوعة لجهة غير مقيمة وغير مرتبطة والتي يتحملها الشريك غير المقيم ثم يستردها من الشركة المقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع وبأي نسبة؟

ج: تخضع قيمة الخدمات الفنية في هذه الحالة لضريبة الاستقطاع لنسبة ١٥% طالما أن الشركة المقيمة دفعتها للشريك غير المقيم وهو جهة مرتبطة".

تلاحظ اللجنة الموقرة من جميع التوضيحات المقتطفة أعلاه، أن المصلحة قد أكدت مرارًا وتكرارًا أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهات منتسبة يجب احتسابها بنسبة ١٥% وليس ٥%، خلافًا لنص المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وبناء عليه، وتمشيًا مع توضيحات مصلحة الزكاة والدخل في هذا الموضوع، قامت (أ) بتسديد ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة غير مقيمة حتى تتفادى التعرض لغرامة التأخير.

٢-٢ سددت (أ) ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على أساس التوضيحات الصادرة من قبل مصلحة الزكاة والدخل، ولكن أكدت اللجنة الاستئنافية لاحقًا بقرارها رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ أن توضيحات مصلحة الزكاة والدخل في هذا الموضوع لا تتماشى مع الأنظمة، وأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة يجب اكتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. ولذلك تعتقد (أ) أن المصلحة لا يجوز لها رفض طلبها لاسترداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة غير مقيمة على فرضية أن الضريبة التي استقطعت تعتبر نهائية.

والجدير بالملاحظة، أنه بالرغم من أن (أ) قد سددت ضريبة استقطاع بواقع ١٥%، إلا أن في كل إقرارات استقطاع الضريبة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥ حتى مارس ٢٠٠٨ كانت تسجل احتجاجها، وتفيد المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة يتم سدادها "مع الاحتجاج". نورد فيما يلي الفقرة المعنية بتسجيل احتجاجها تسهيلاً لاطلاع سعادتكم:

"ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من جهة منتسبة.

يعتقد موكلنا أنه يجب تطبيق ضريبة استقطاع بواقع ٥% على المبالغ المدفوعة إلى جهة منتسبة مقابل خدمات فنية أو استشارية؛ لأنه قد تم تحديد نسبة مستقلة في اللائحة التنفيذية لهذا النوع من الدفعات إلى جانب تحديد نسب مستقلة لبعض الدفعات الأخرى مثل الأتعاب الإدارية (٢٠%)، عوائد القروض (٥%)، الإيجارات (٥%) ... إلخ. وتنطبق نسبة الـ ١٥% على تلك الدفعات التي لم تحدد لها نسبة ضريبة استقطاع مستقلة في النظام. ورغبة من موكلنا في تفادي التعرض لفرض غرامة التأخير، فإنه يسدد ضريبة الاستقطاع "مع الاحتجاج" بواقع ١٥% ريثما يتم البت في هذا الموضوع، ويحتفظ بحقه في طلب استرجاع ضريبة الاستقطاع المدفوعة بزيادة قدرها ١٠% مستقبلاً إذا ما تم البت في هذا الموضوع وفقًا لمفهوم موكلنا".

نرفق في الملحق (٥) نسخة من إقرارات استقطاع الضريبة للشهرين أغسطس ٢٠٠٥ ومارس ٢٠٠٨ على سبيل العينة تسهيلاً لاطلاع سعادتكم، وذلك لإثبات أن موكلنا قد سجل اعتراضه. في جميع إقرارات استقطاع الضريبة للفترة قيد الاعتراض.

٣-٢ تود (أ) الإفادة بأن ملاحظة المصلحة المذكورة أعلاه بأن الضريبة المستقطعة من المبلغ المدفوع إلى جهة غير مقيمة تعتبر نهائية، نتيجة لأن الجهة المستقطع منها لا يحق لها طلب استرداد ضريبة الاستقطاع قد تمت معالجتها، بالتحديد في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٥ لعام ١٤٣٢ه، حيث حكمت اللجنة الابتدائية أنه في حالة إذا سددت ضريبة الاستقطاع

نتيجة لتطبيق النظام بشكل غير صحيح، فإن للمكلف الحق في رد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة. نورد فيما يلي الجزء المعني من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية تسهيلاً لاطلاعكم:

"أما ما ورد في نص الفقرة (هـ) من المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، والتي استندت المصلحة إليها في عدم أحقية المكلف في إعادة أي مبالغ سددت كضريبة لا تحول في نظر اللجنة دون حق المكلف في استرداد المبلغ المدفوع بالزيادة، حيث الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) نصت على نهائية الضريبة إذا استقطعت وفقًا لأحكام هذه المادة. وحيث إن الضريبة لم تستقطع وفقًا لأحكام هذه المادة، فمن حق المكلف استردادها، ويؤكد أحقية المكلف كذلك نص المادة (٦٦) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية للنظام، والتي تنص على أنه: "يحق للمكلف استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسدد عنها بالزيادة".

وبالتالي يحق للمكلف استرداد مبلغ ضريبة الاستقطاع المدفوع بالزيادة".

يرجى الملاحظة بأن القرار المذكور أعلاه قد تم قبوله من قبل المصلحة.

وتفيد (أ) أنه بما أن الموضوع المتعلق بتطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع الصحيحة - أي ٥% بدلاً من ١٥% على المبالغ المدفوعة إلى جهة مقابل خدمات فنية واستشارية- قد تم البت فيه في قضية مماثلة بالقرار الاستئنافي رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ، فإن المصلحة لا يجوز لها أن تستند إلى أحكام المادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد، حيث يمكن الاحتكام بالمادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد فقط في حالة إذا كان واضحًا أن الضريبة قد استقطعت طبقًا لأحكام المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد.

٤-٢ ملخص: وفي ضوء ما سبق، تعتقد (أ) أنه بما أن تسديدها لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة، كان بناء على التوضيحات الخاصة بمصلحة الزكاة والدخل، والتي كانت لا تتماشى مع الأنظمة كما تم تأكيد ذلك بقرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ.

وبناء عليه، فإن وجهة نظر المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع المسددة تعتبر تسديدًا كاملاً ونهائيًّا للالتزام الضريبي وفقًا للمادة ٦٨ (هـ)، لا مبرر لها.

ب- الاعتراض على أساس الإقرار وليس الربط.

١- وجهة نظر المصلحة:

بداية توضح المصلحة أن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف، هي من واقع إقرار المكلف وليس من واقع ربط المصلحة. وحيث إن إقرار المكلف يمثل ربطًا ذاتيًّا منه، فلا يجوز الاعتراض عليه.

٢- وجهة نظر (أ):

١-٢ تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأنها غير موافقة على وجهة نظر المصلحة بأن الاعتراض قد تم تقديمه ضد إقرار المكلف وليس ضد ربط المصلحة.

وفي هذا الخصوص، تود (أ) إفادة سعادتكم بالتالي:

• طلبت (أ) من المصلحة الإفراج عن استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة بموجب خطاب رقم ٢٤٢٨-١٣ب الملحق (٦).

• رفضت المصلحة طلب (أ) برد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة بموجب الخطاب رقم ١٤٣٤/٢٣/٦٩٩٠ بتاريخ ١٤٣٤/٩/١٣هـ (٢٠١٣/٧/٢١) الملحق (٧).

• قدمت (أ) اعتراضًا على خطاب المصلحة رقم ١٤٣٤/٢٣/٦٩٩٠ بموجب الخطاب رقم ٢١٢١-١٣ج، والذي رفضت فيه المصلحة طلب (أ) بالإفراج عن استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة الملحق (٨).

استنادًا إلى التوضيح أعلاه، تلاحظ اللجنة الموقرة أن وجهة نظر المصلحة بأن (أ) قد قدمت الاعتراض ضد إقرار المكلف، وليس ضد ربط المصلحة، تعتبر وجهة نظر غير مبررة.

٢-٢ تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأنها تعتقد أنه طبقًا للمادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية يجب احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. ولكن، وكما أكدت المصلحة مرارًا وتكرارًا بأنه في حالة الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهات منتسبة، فإن ضريبة الاستقطاع يجب أن تحتسب بنسبة ١٥%.

وبناء على ذلك، ومن أجل تفادي التعرض لغرامة التأخير، قامت (أ) بتسديد ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة بنسبة ١٥% "مع الاحتجاج" كما سيتم شرحه أدناه.

٢-٣ وكما تم توضيحه في النقطة ٢-٢-١ أعلاه، ذكرت (أ) تكرارًا أنه بالرغم من أنها سددت ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%، إلا أنها كانت في جميع إقرارات استقطاع الضريبة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥ إلى مارس ٢٠٠٨ تسجل احتجاجها وتفيد المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة مرتبطة يتم سدادها "مع الاحتجاج".

كذلك تود (أ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى النقطة ٢-٢-٣ أعلاه التي حكمت فيها اللجنة الابتدائية الموقرة بأنه في حالة ما إذا سددت ضريبة الاستقطاع نتيجة لتطبيق النظام بشكل غير صحيح، فإن للمكلف الحق في رد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة.

٢-٤ ملخص: في ضوء الحقائق المذكورة أعلاه، تلاحظ اللجنة الموقرة بأن (أ) قد قدمت اعتراضًا على رفض المصلحة لطلبها برد ضريبة الاستقطاع الإضافية. وبناء على ذلك، فإن وجهة نظر المصلحة بأن (أ) قد قدمت الاعتراض ضد إقرارها وليس ضد ربط المصلحة، تعتبر وجهة نظر لا مبرر لها.

ج- المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية تنص على أن نسبة ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من قبل المركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة هي ١٥%، دون تحديد طبيعة تلك الخدمات.

١- وجهة نظر المصلحة:

نص نظام ضريبة الدخل في الفقرة (أ/٦) من المادة (٦٨) على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة، على ألَّا يتجاوز سعر الضريبة ١٥%، مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى، فجاءت اللائحة في الفقرة (١) من المادة (٦٣) منها، وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة، ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة (١٥%)، دون تحديد طبيعة تلك الخدمات.

مما يعني أن النص جاء مطلقًا؛ لينطبق على أي نوع من الخدمات المؤداة، حيث وردت كلمة "خدمات" في البند الأول من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية غير معرفة، والأصل في النكرات أنها تفيد العموم، مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، وبين تلك الخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة فتخضع للضريبة ٥% إذا كان ذات طبيعة فنية أو استشارية.

وعليه، فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة، فتخضع للضريبة بنسبة ١٥%.

٢- وجهة نظر (أ):

١-٢ قبل عرض مواقفها المفصلة على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه، تود (أ) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى حقيقة أن الموضوع أعلاه قد تم دراسته بالتفصيل من قبل اللجنة الاستئنافية الضريبية بالرياض، وقد أصدرت قراريها رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ ورقم ١٣٩٨ لعام ١٤٣٥هـ، والذي أيدت فيهما اللجنة الاستئنافية موقف المكلف بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من قبل جهات مرتبطة يجب احتسابها بواقع ٥% وليس بنسبة ١٥%. وبناء على ذلك، فإن القرارين الاستئنافين قد ألغيا تفسير وتعليمات المصلحة بشأن هذا الموضوع.

نورد فيما يلي المقتطفات ذات الصلة من القرارين الاستئنافين المذكورين أعلاه لاطلاع اللجنة الموقرة:

(أ) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ:

"وترى اللجنة أن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها ٥% جاء صريحًا وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر. وبالتالي، فإنه ينطبق على أي مكلف، سواء كانت هذه المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو كان المقصود به مكلفًا محددًا أو ذا صفة معينة لنصَّ على ذلك صراحة، بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خاليًا من تحديد المكلف المعني بهذه النسبة، فإن اللجنة ترى أنه ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

وترى اللجنة أن النص الوارد في نفس الفقرة، والمتضمن خضوع الدفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة لنسبة استقطاع ١٥%، يطبق على الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة، والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة.

ومعنى ذلك، أن هذا النص نص عام يطبق على الحالات التي لا توجد لها نصوص خاصة وصريحة. وحيث إن الخدمات الفنية والاستشارية قد ورد لها نص خاص يحدد نسبة الاستقطاع بـ ٥% مثلها مثل أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة استقطاع قدرها ٢٠%، سواء كانت قد قدمت من المركز الرئيسي أو من جهة مرتبطة أو غير مرتبطة - فإن من نافلة القول أن النص الخاص يفيد النص العام.

وبناء عليه، وحيث إن الخدمات المؤداة هي خدمات فنية واستشارية، فإن اللجنة ترى خضوعها لنسبة استقطاع ٥%. وبالتالي، ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه إخضاع مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيسي لنسبة استقطاع ٥% وليس ١٥%، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

(ب) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٩٨ لعام ١٤٣٥هـ:

"وترى اللجنة أن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها ٥% جاء صريحًا وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر. وبالتالي، فإنه ينطبق على أي مكلف سواء كانت هذه المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو كان المقصود به مكلفًا محددًا أو ذا صفة معينة لنص على ذلك صراحة، بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خاليًا من تحديد المكلف المعني بهذه النسبة، فإن اللجنة ترى أنه ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

وترى اللجنة أن النص الوارد في نفس الفقرة، والمتضمن خضوع الدفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة لنسبة استقطاع ١٥% يطبق على الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة، والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة.

ومعنى ذلك، أن هذا النص نص عام يطبق على الحالات التي لا توجد لها نصوص خاصة وصريحة. وحيث إن الخدمات الفنية والاستشارية قد ورد لها نص خاص يحدد نسبة الاستقطاع بـ ٥%، مثلها مثل أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة استقطاع قدرها

٢٠%، سواء كانت قد قدمت من المركز الرئيس أو من جهة مرتبطة أو غير مرتبطة - فإن من نافلة القول أن النص الخاص يقيد النص العام.

وبناء عليه، وحيث إن الخدمات المؤداة هي خدمات فنية واستشارية لذا، فإن اللجنة ترى خضوعها لنسبة استقطاع ٥%. وبالتالي، ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية خلال الأعوام من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٨ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرارين الاستئنافين المذكورين أعلاه في الملحق (٩) لاطلاع اللجنة الموقرة.

٢-٢ بالإضافة إلى ما سبق، تود (أ) أن تقدم مواقفها التالية ضد وجهة نظر المصلحة المذكورة في النقطة ب-١ أعلاه:

٢-٢-١ نسب ضريبة الاستقطاع محددة في النظام الضريبي.

٢-٢-١-١ إن نظام ضريبة الدخل لم يتضمن نصًّا صريحًا وواضحًا يحدد فيه نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بالخدمات الفنية والاستشارية، إلا أن الفقرة (أ/٦) من المادة رقم (٦٨) من النظام قد نصت على استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع مقابل "أي دفعات أخرى تحددها اللائحة"، على ألَّا يتجاوز سعر الضريبة (١٥%). ومن هذا النص يتضح أن النظام قد أعطى اللائحة التنفيذية للنظام صلاحية تحديد نسبة الاستقطاع المتعلقة بـ "أي دفعات أخرى" التي لم يتضمنها نص المادة رقم (٦٨).

بناء على ذلك، نصت المادة (أ) من المادة رقم (٦٣) من اللائحة على إدراج بعض الأعمال أو الدفعات أو الخدمات التي لم ترد في نص المادة رقم (٦٨) من النظام لضريبة استقطاع بنسبة متفاوتة، ومنها الخدمات الفنية والاستشارية التي قررت أنها تخضع لنسبة استقطاع بواقع (٥%)، كما نصت على خضوع دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة (١٥%).

إن المادة ٦٨ والمادة ٦٣ من النظام ولائحته التنفيذية على التوالي قد تضمنا على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة. نورد فيما يلي قائمة نسب ضريبة الاستقطاع التي نصت عليها المادتان المذكورتان أعلاه من النظام واللائحة التنفيذية وذلك لاطلاع سعادتكم:

١) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (أ) من المادة ٦٨ من النظام

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
إيجار	٥%
إتاوة أو ريع	١٥%
أتعاب إدارة	٢٠%
دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	٥%
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	٥%
أي دفعات أخرى يحددها النظام على أن لا يتجاوز سعر الضريبة	١٥%

٢) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (١) من المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
أتعاب إدارة	٢٠%
إتاوة أو ريع	١٥%
دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة	١٥%
إيجار	٥%
خدمات فنية أو استشارية	٥%
تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	٥%
خدمات اتصالات هاتفية دولية	٥%
أرباح موزعة	٥%
تكاليف قروض	٥%
أقساط تأمين أو إعادة تأمين	٥%
أي دفعات أخرى	١٥%

٢-٢-١-٢ إن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها (٥%) جاء صريحًا وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر. وبالتالي، فإنه ينطبق على أي مكلف سواء، كانت هذه المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو كان المقصود به مكلفًا محددًا أو ذا صفة معينة لنص على ذلك صراحةً، بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خاليًا من تحديد المكلف المعني بهذه النسبة، فإنه ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

٢-٢-١-٣ إن النص الوارد في نفس الفقرة والمتضمن خضوع الدفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيسي، أو شركة مرتبطة لنسبة الاستقطاع (١٥%) يطبق على جميع الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة، والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة. ومعنى هذا أن هذا النص هو نص عام يطبق على الحالات التي لا يوجد لها نصوص خاصة وصريحة.

وحيث إن الخدمات الفنية والاستشارية قد ورد لها نص خاص يحدد نسبة الاستقطاع بـ (٥%)، يجب أن تعامل مثلها مثل أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة استقطاع قدرها (٢٠%)، سواء كانت قد قدمت من المركز الرئيسي أو من جهة مرتبطة أو غير

مرتبطة، أو مثل الإيجار وتذاكر السفر الجوي والاتصالات الهاتفية الدولية وعوائد القرض وأقساط التأمين بنسبة ٥%، سواء قدمت من المركز الرئيسي أو من شركة مرتبطة أو غير مرتبطة.

إن نسبة الـ ١٥% المحددة في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية للمبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل خدمات تنطبق على تلك الأنواع من الدفعات التي لم تحدد لها نسبة مستقلة في المادة ٦٨ من النظام أو المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، ومثال ذلك تنطبق نسبة الـ ١٥% على أنواع الدفعات التالية؛ لأن المادتين المذكورتين أعلاه لا يغطيانها بشكل مستقل:

- خدمات التدريب.
- خدمات الاستقدام.
- خدمات البيع والتسويق.
- خدمات الشراء.
- أتعاب معالجة الرواتب.
- الخدمات العمومية والإدارية.
- خدمات النقل البري.

وفي هذا الصدد، تود (أ) أن تلفت انتباه سعادتكم إلى أنها صرحت تلقائيًّا عن الخدمات الأخرى مثل خدمات التدريب ... إلخ تحت فئة "دفعات إلى جهات مقابل خدمات"، وسددت ضريبة الاستقطاع المستحقة عليها بنسبة ١٥% في إقرارات استقطاع الضريبة الشهرية.

يتبين من التوضيح والأمثلة المذكورة أعلاه، أنه لدى المصلحة مبرر لتطبيق نسبة ١٥% على أي دفعة من الدفعات، إذا لم يتم تحديد نسبة ضريبة استقطاع مستقلة لها في النظام. ولكن، بما أنه تم تحديد نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٥% لأتعاب خدمات المساندة الفنية، فإنه ينبغي تطبيق تلك النسبة على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة على حد سواء ودون تمييز.

٢-٢-٢ تعريف "الخدمات" ومعالجة مصلحة الزكاة والدخل

٢-٢-٢-١ بالنسبة لملاحظات المصلحة حول تعريف الخدمات، تود (أ) أن تلفت انتباه سعادتكم إلى تعريف كلمة "الخدمات" المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام على النحو المقتطف أدناه:

"لأغراض هذه المادة والمادة الخامسة من هذا النظام تعني كلمة "الخدمات" أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى".

يسر (أ) أيضًا أن تورد فيما يلي المادة ٥(٧) من النظام لاطلاع اللجنة الموقرة:

"يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

.....

(٧) مبالغ مقابل تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيسي أو إلى شركة مرتبطة بها".

تلاحظ اللجنة الموقرة من المقتطف أعلاه أن أي مبالغ مدفوعة إلى جهة مرتبطة مقابل "خدمات" يجب أن تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية. علمًا بأن أساس الربط الضريبي للجهة غير المقيمة التي حققت دخلاً من مصدر في المملكة العربية السعودية منصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام ويتمثل ذلك في ضريبة الاستقطاع. وقد عرفت المادة ٦٨ أيضًا كلمة "خدمات" لأغراض ضريبة الاستقطاع كما هو موضح أعلاه.

تدرك اللجنة الموقرة أن المادتين أعلاه قد أرستا بوضوح الأحكام التي يجب تطبيقها على الدخل الذي يخضع للضريبة، والذي تحقق من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة، ولا يجوز للمصلحة أن تخالف أيًّا من الأحكام المنصوص عليها في المادة ٥ والمادة ٦٨.

٢-٢-٢-٢ يتضح من تعريف "الخدمات" المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام أنها تتضمن كافة الدفعات باستثناء المبالغ التي تدفع مقابل شراء سلع أو أي ممتلكات أخرى، أي البنود الملموسة. وبعبارة أخرى، فإن المبالغ المدفوعة مقابل "الخدمات" تتضمن الإيجار والفائدة والعمولة والتأمين والسفر وكافة أنواع الخدمات. واستنادًا إلى تعريف "الخدمات" المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام، يتبين أن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات تغطي تشكيلة واسعة من المعاملات، حيث حددت نسب ضريبة استقطاع مستقلة لفئات المعاملات أو مصادر الدخل، ومثال ذلك: الإيجار (٥%)، السفر (٥%)، الفائدة (٥%) الاتصالات الهاتفية الدولية (٥%)، الخدمات الفنية أو الاستشارية (٥%)، أتعاب الإدارة (٢٠%) ... إلخ. بينما يندرج كل ما تبقى من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحدة هي ١٥%.

٢-٢-٢-٣ وتدرك اللجنة الموقرة أن تعريف "الخدمات" المقتطف أعلاه يؤكد دون أدنى مجال للشك حقيقة أن المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والفائدة والشحن وأتعاب الإدارة ... إلخ، يجب اعتبارها كمبالغ مدفوعة مقابل خدمات.

وعليه، يجب أيضًا تطبيق إجراء مماثل في حالة المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية، كالذي طبقته المصلحة على المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والشحن والفائدة وأتعاب الإدارة ... إلخ، أي تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة لكل من الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

٢-٢-٢-٤ وبالرغم من مواقفها أعلاه، تود (أ) أيضًا أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات الإدارة، والتي طبقت المصلحة عليها نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٢٠% لكل من الجهات غير المقيمة المرتبطة منها وغير المرتبطة. ولو أن المصلحة اعتبرت أن جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات، والتي يجب أن تشمل كذلك المدفوعات مقابل خدمات الإدارة، يجب أن تخضع إلى ضريبة استقطاع بنسبة ١٥%.

فإن المصلحة يجب أن تطبق ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% أيضًا على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب خدمات الإدارة بدلاً من ٢٠%. وعليه، يتضح التناقض في طريقة تعامل المصلحة مع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات المختلفة.

وفي هذا الخصوص، تود (أ) أيضًا أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى تعريف "أتعاب الإدارة" كما نصت عليها المادة ٦٣ (٢) من اللائحة التنفيذية، كما هو مقتطف أدناه:

"يقصد بأتعاب الإدارة: المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق، وإدارة السفن، ونحوها".

٢-٢-٢-٥ تأكيدات المصلحة بشأن تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٥% في حالة بعض المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة.

إن المبدأ المتعلق بتطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة على المبالغ المدفوعة مقابل بعض الخدمات، مثل التأمين، الإيجار، فوائد القروض، أتعاب الإدارة، على الجهات غير المقيمة، بصرف النظر عن كونها مرتبطة أو غير مرتبطة، قد تم تأكيده أيضًا من قبل المصلحة في التوضيحات والتفسيرات الصادرة منها ذاتها للنظام ولائحته التنفيذية على النحو الموضح أدناه. وكما ورد أعلاه، فإن تعريف "الخدمات" يشمل كافة أنواع الدفعات، باستثناء المبالغ المدفوعة مقابل "السلع". لذلك، فإن الدفعات مقابل أتعاب الإدارة وفوائد القروض والتأمين والإيجار، تعتبر دفعات مقابل خدمات.

وفي هذا الخصوص، يسر (أ) أن تورد فيما يلي ردود المصلحة على استفسارات المكلفين، مما يثبت قبول المصلحة لمبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة، على أساس طبيعة المبلغ المدفوع للجهة غير المقيمة بشكل مستقل عن وضعها، كشركة مرتبطة، أو غير ذلك.

أ- تكاليف القروض (الفوائد)

ردًّا على سؤال حول نسبة ضريبة الاستقطاع التي ينبغي تطبيقها على عوائد القروض (الفائدة) المدفوعة إلى المركز الرئيسي أو شركة مرتبطة أجابت المصلحة بما يلي:

"السؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة وعلى عوائد القروض، هل هي ٥% أم ١٥%؟

جواب المصلحة: .....

أما عوائد القروض، فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، مع ملاحظة أنه بجانب خضوع عوائد القروض إذا دفعت إلى مركز رئيسي من فرع مملوك له بالكامل لضريبة الاستقطاع حسبما تم إيضاحه، فإنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم، وفقًا لأحكام الفقرة (١٠/ب) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ١٠ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

ب- التأمين

وردًّا على سؤال آخر حول أقساط إعادة التأمين المدفوعة إلى المركز الرئيسي أكدت المصلحة ما يلي:

"السؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي يتم سدادها من فرع المملكة للمركز الإقليمي أو للمركز الرئيسي إذا كانت:

أ- دفعات مقابل نصيب فرع المملكة من مصروفات عمومية وإدارية.

ب- أقساط إعادة تأمين.

ج- دفعات نقدية للاستثمار؟

جواب المصلحة: تخضع حصة الفرع لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% عن المصروفات الإدارية والعمومية و٥% عن أقساط إعادة التأمين....".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ١١ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

ج- الإيجار

في توضيح حول نسبة ضريبة الاستقطاع على مبالغ الإيجار المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة وغير مرتبطة، أكدت المصلحة ما يلي:

"المبالغ المدفوعة مقابل إيجار معدات خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، سواء دفعت إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة، استنادًا لمقتضى المادة الثامنة والستين من النظام والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية".

نرفق نسخة من توضيح المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ١٢ تسهيلاً لاطلاع سعادتكم.

د- أتعاب الإدارة

بالإضافة إلى ما سبق، تدرك اللجنة الموقرة أنه في حالة دفع أتعاب الإدارة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، فإن المصلحة، بخلاف الإجراء المتبع لديها في حالة الخدمات الفنية أو الاستشارية (وهو تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥%)، تقوم بتطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٢٠% (أي نسبة ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية) بدلاً من ١٥%.

٢-٢-٣ تود (أ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى المادة ١٦ (٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد، والتي تنص على نسبة أرباح تقديرية على الأقل بواقع ٢٠% على الخدمات الفنية والاستشارية. ولكن، على أرض الواقع تطبق المصلحة حاليًا أرباحًا تقديرية بنسبة ٢٥% على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات غير مقيمة لديها منشأة دائمة داخل المملكة العربية السعودية.

نفترض أن جهة غير مقيمة لديها عقدٌ بمبلغ ١,٠٠٠ ريال سعودي مع عميل سعودي، فإنها ستدفع بموجب نسبة الأرباح التقديرية البالغة ٢٥% ما مقداره ٦% ضريبة سارية المفعول على إجمالي إيراد العقد البالغ ١,٠٠٠ ريال سعودي، على النحو المحتسب أدناه:

		قيمة العقد ريال سعودي	الربح التقديري %	المبلغ ريال سعودي
أ	قيمة العقد- خدمات فنية	١,٠٠٠	٢٥%	٢٥٠
ب	ضريبة شركات بواقع ٢٠% من (أ)			٥٠
ج	ربح تقديري بعد الضريبة (أ-ب)			٢٠٠
د	ضريبة استقطاع على تحويل الربح التقديري (٥% من ج)			١٠
هـ	إجمالي ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع (د+ب)			٦٠
و	نسبة الضرائب لقيمة العقد (هـ×أ)			٦%

تلاحظ اللجنة الموقرة من التحليل أعلاه، أن الضريبة المطبقة على الجهة غير المقيمة المنفذة لعقد الخدمات الفنية والاستشارية في المملكة العربية السعودية من خلال منشأة دائمة هي ٦%، وهي تقريبًا تعادل نسبة ضريبة الاستقطاع ٥%. وعلى النقيض، تتعمد المصلحة بتحصيل ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على إجمالي الإيرادات من الجهة المرتبطة غير المقيمة، وهو إجراء غير مبرر ولا يتماشى مع نظام ضريبة الدخل.

٢-٣ ملخص: وبالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، يتضح - دون أدنى مجال للشك- أن تعريف "الخدمات" المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام يشمل جميع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات، بما في ذلك الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة والشحن ... إلخ، باستثناء المبالغ المدفوعة مقابل شراء سلع أو أي ممتلكات أخرى، أي البنود الملموسة.

علاوة على ذلك، فإن توضيحات المصلحة المقتطفة أعلاه تؤكد أيضًا موافقتها على مبدأ تطبيق نسب ضريبة استقطاع موحدة على أساس نوع الدفعة، مثل الإيجار، التأمين، أتعاب الإدارة والشحن والفائدة، بصرف النظر عن كون الجهة المستفيدة مرتبطة أو غير مرتبطة. وبناء على ذلك، وبتطبيق نسبتين مختلفتين على جهات مرتبطة وغير مرتبطة، أي ١٥% و٥% على التوالي، في حالة المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية، فإن المصلحة تكون قد ناقضت الإجراء المتبع من قبلها ذاتها.

بناء على ذلك، تعتقد (أ) اعتقادًا جازمًا أن المصلحة - وتمشيًا مع الإجراءات المتبعة، لديها في حالة المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة والشحن.. إلخ إلى جهات مرتبطة غير مقيمة- سوف تقوم باحتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على مبالغ خدمات المساندة الفنية المدفوعة إلى جهات مرتبطة، حيث إن هذه النسبة منصوص عليها بالتحديد في المادة ٦٣، والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية، ونظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي.

د- المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مرتبطة لن تخضع لضريبة الاستقطاع نهائيًّا؛ لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة.

١- وجهة نظر المصلحة:

ترى مصلحة الزكاة والدخل أنه على افتراض أن اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تفرد فقرة خاصة بالخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة، والتي تخضع للضريبة بنسبة ١٥%، والتي من ضمنها الخدمات الفنية والاستشارية - فإن معنى ذلك أن الجهات غير المرتبطة لن تخضع لضريبة الاستقطاع نهائيًّا؛ لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة.

٢- وجهة نظر (أ):

إن (أ) غير موافقة على وجهة نظر المصلحة؛ أنه إذا لم يرد نص بموجب المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية، فإن المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة لا تخضع لضريبة الاستقطاع نهائيًّا.

تود (أ) الإفادة بأنه حتى إذا لم ترد فقرة محددة في اللائحة التنفيذية بخصوص ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة والمبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة، فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع بالنسب المحددة في نظام ضريبة الدخل/ اللائحة التنفيذية، بصرف النظر عما إذا كانت الجهة المستفيدة مرتبطة أو غير مرتبطة.

تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأن الإجراء الاعتيادي المتبع لدى المصلحة والمقبول من قبل المكلفين كذلك، أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات المقدمة من قبل جهات مرتبطة تحتسب بنسبة ١٥% إذا كانت الخدمات لم يرد فيها نصٌّ عليها بالتحديد في المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد، والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد.

وبناء على ذلك، وكما هو موضح أعلاه، فإن أتعاب خدمات الإدارة المقدمة من قبل جهات مرتبطة تخضع لضريبة استقطاع بنسبة ٢٠%، وضريبة الاستقطاع على الإيجار، وعوائد القرض، وأقساط التأمين، وإعادة التأمين المدفوعة إلى المركز الرئيسي أو شركة مرتبطة، فإنها تحتسب بنسبة ٥%؛ لأن الخدمات ونسب ضريبة الاستقطاع منصوص عليها في المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد.

وفي ضوء ما سبق، تلاحظ اللجنة الموقرة أن نية النظام واضحة جدًّا، بأن المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة تخضع بنسبة ١٥% لضريبة الاستقطاع لتلك الخدمات التي لم تشملها بالتحديد المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد. ومثال لذلك، إذا كانت المبالغ مدفوعة مقابل خدمات فنية واستشارية، فإن تلك المبالغ يجب أن تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، سواء كانت هذه المبالغ مدفوعة إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة. فقط

تلك المبالغ المدفوعة من قبل جهات مرتبطة، والتي لم ينص عليها تحديدًا في المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل الجديد بنسبة ضريبة استقطاع محددة، فتخضع بنسبة ١٥% لضريبة الاستقطاع.

وكما تم توضيحه في النقطة ج-٢-٢-١-٣ أعلاه، أن الخدمات التي لم يرد بها نصٌّ صريحٌ في المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجيد، تُصنَّف كـ "أي دفعات أخرى". وفي حالة أن هذه الخدمات مقدمة من قبل جهات مرتبطة، فإنها تخضع لضريبة استقطاع بنسبة ١٥%، بصرف النظر عن مكان تنفيذ الخدمة. بيد أن الخدمات التي تندرج تحت "أي دفعات أخرى" والمنفذة من قبل جهات غير مرتبطة، تخضع لضريبة استقطاع بنسبة ١٥% إذا كانت الخدمات مقدمة داخل المملكة العربية السعودية، ولا تخضع لضريبة الاستقطاع إذا كانت مقدمة من خارج المملكة العربية السعودية. واستنادًا إلى ما ذكر أعلاه، تلاحظ اللجنة الموقرة أن بيان المصلحة غير مبرر إطلاقًا، وليس في محله.

ملخص:

في ضوء الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد (أ) اعتقادًا جازمًا أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية قد نصَّا على توجيهات واضحة على فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة وغير مرتبطة دون أي تمييز. وبناء عليه، فإن حجة المصلحة المذكورة في النقطة د ١ أعلاه تعتبر غير مبررة.

هـ- نية النظام حسب المصلحة وراء فرض ضريبة استقطاع بنسبة مرتفعة.

١- وجهة نظر المصلحة:

إن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم للشركات العاملة في المملكة من قبل المركز الرئيسي أو الشركات المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، هو أن ذلك الإجراء سيساهم في الحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسية، وتحملها على فروعها المحلية، كما أنه في بعض الحالات تكون المراكز الرئيسية أو الشركات المرتبطة معفاة من الضريبة في الدول التي تمارس فيها أنشطتها، فإنها تقوم بتحميل فروعها الموجودة في المملكة بمبالغ مقابل الخدمات، على أساس أن هذه المبالغ سوف تخصم ضمن التكاليف من إيرادات الفروع الموجودة في المملكة، على أن يتم إدراجها ضمن إيرادات المركز الرئيسي والشركات المرتبطة وهي معفاة، أو أن سعر الضريبة بالدول التي تعمل فيها أقل من نسبة الضريبة بالمملكة مما يساعد على التجنب الضريبي.

٢- وجهة (أ):

١-٢ قبل تقديم مواقفها المفصلة على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه، تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأنها غير موافقة على وجهة نظر المصلحة بأن حكمة المشرع من فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على أتعاب الخدمات الفنية المقدمة للشركات العاملة في المملكة من المركز الرئيسي أو الشركات المرتبطة هي أن هذا الإجراء يحد من المبالغة في المصاريف التي تتكبدها المراكز الرئيسية وتحملها على فروعها المحلية لتجنب الضرائب. ويبدو أن المصلحة تخلط بين ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل. فضريبة الاستقطاع تفرض على الجهة غير المقيمة التي قدمت الخدمات الفنية لجهة مقيمة.

ومن جهة أخرى فإن ضريبة الدخل تفرض على الربح المحقق من قبل الجهة المقيمة. ومن أجل القضاء على ظاهرة المبالغة في النفقات من قبل الجهات غير المقيمة المرتبطة فقد أعطى النظام الضريبي المصلحة في المادة ٦٣ من نظام ضريبة الدخل صلاحية رفض اعتماد تلك المصاريف المبالغ فيها وفرض ضريبة دخل بنسبة ٢٠% على الجهة المقيمة. وفي هذا الخصوص أصدر معالي وزير المالية مؤخرًا القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ أعطى فيه المصلحة صلاحية إصدار لوائح تسعير المعاملات على أساس الإجراءات والمعايير الدولية.

ولذلك فإن المبالغة في المصاريف ليست ذات صلة بضريبة الاستقطاع، بل إن لها علاقة مباشرة بضريبة الدخل التي تفرض على الجهة المقيمة. كما أن المصلحة قد أخفقت في إدراك أن الجهات غير المقيمة المرتبطة يمكن أن تبالغ أيضًا في المصاريف عند تحميل مصاريف الإيجار والتأمين والفائدة والاتصالات الهاتفية الدولية التي تخضعها المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%.

٢-٢ تود (أ) الإفادة بأن المصلحة قد أعدت بيانًا عامًّا دون تقييم حقائق القضية الفعلية. وفي هذا الصدد، تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأن مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل (د)، وهي شركة مقيمة قد دفعت مقابل خدمات فعلية نفذت من قبل (د). بالإضافة إلى ذلك، وعند القيام بدفع المبالغ مقابل الخدمات الفنية، سددت (أ) ضريبة استقطاع في المملكة العربية السعودية على الخدمات الفنية المقدمة من قبل (د). وكما تدرك اللجنة الموقرة أن المعاملة المذكورة أعلاه ليست معاملة تحويل أرباح من ..... إلى .....

تلاحظ اللجنة الموقرة من الحقائق المذكورة أعلاه، أن بيان المصلحة العام بأن المصاريف المحملة من قبل الجهات المرتبطة غير المقيمة (لتحويل الربح من المملكة العربية السعودية لدولة تختص بضريبة منخفضة)، لا ينطبق اطلاقًا على حالة (أ)؛ لأن هذه التكاليف تمثل مصاريف فعلية متكبدة مقابل مساندة فنية مقدمة من قبل (د) في تنفيذ مشاريع سعودية.

تدرك اللجنة الموقرة أن نسبة ضريبة الشركات المطبقة على (د) تقريبًا هي ٤٢%، والتي تعتبر أعلى من ضريبة الشركات المطبقة في المملكة العربية السعودية بواقع ٢٠%. وعليه، يتضح أن تحويل الأرباح من المملكة العربية السعودية إلى ..... ليس مفيدًا لشركتنا، وأن وجهة نظر المصلحة ليست في محلها.

٢-٣ تود (أ) أيضًا أن تلفت عناية اللجنة الموقرة أنه عند صياغة نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية، فإن المشرعين قد أخذوا في الاعتبار البنود التي قد تقوم الجهة غير المقيمة بتمويل أرباحها من جهة اختصاص إلى أخرى. وعليه، وفي حالة علاقة المركز الرئيسي والفرع، فإن تلك البنود قد تم رفض اعتماد حسمها صراحة في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

تنص المادة ١٠ (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، أن المبالغ المدفوعة للمراكز الرئيسية بالخارج من قبل الفروع العاملة بالمملكة والمملوكة لها بالكامل مقابل المصاريف التالية لا يجوز حسمها:

أ- إتاوات، أو ريوع، أو عمولات.

ب- تكاليف القروض (عوائد)، أو أي رسوم مالية أخرى.

ج- مصاريف إدارية وعمومية غير مباشرة تم توزيعها على أساس تقديري.

وبما أن التكاليف المحملة من قبل الجهات المرتبطة/ المركز الرئيسي في حالة موكلنا تمثل تكاليف خدمات فعلية، ولا تندرج ضمن أي فئة من الفئات المذكورة أعلاه، فإن موقف المصلحة في هذا الشأن يعتبر غير صحيح، ولا ينطبق على هذه الحالة.

٢-٤ ملخص: استنادًا إلى الحقائق المذكورة أعلاه، تعتقد (أ) اعتقادًا جازمًا أن أتعاب الخدمات الفنية المحملة من قبل (د)، كانت مقابل خدمات مساندة فنية مقدمة منها إلى (أ) لتنفيذ مشاريعها في المملكة العربية السعودية. وبناء عليه، فإن حجة المصلحة بأن تلك التكاليف قد تم التصريح عنها من قبل (أ) لتحويل الأرباح، تعتبر حجة واهية ولا مبرر لها.

و- الضريبة المستقطعة من قبل (أ) لا يمكن استردادها؛ لأنه تم تسويتها مقابل الالتزام الضريبي لـ (د)، .

١- وجهة نظر المصلحة:

إن الضريبة المستقطعة من غير المقيم طبقًا لمعظم الأنظمة الضريبية العالمية، يقوم بحسمها من الضريبة المستحقة عليه في دولته عند تقديم إقراره، بعد أن يقدم ما يفيد سدادها في الدولة التي استقطعت منه الضريبة، وأن استرداد المكلف لهذه الضريبة المستقطعة المسددة طبقًا لإقراره بعد أن سبق له حسمها في دولته، قد يساعد على التجنب الضريبي، لذلك فكان يجب على المكلف تقديم ما يفيد عدم حسم غير المقيم لهذه الضريبة عند تقديم إقراراته في دولته.

٢- وجهة نظر (أ):

تود (أ) الإفادة بأن الخلاف قيد الدراسة بين المصلحة والمكلف، هو في تطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع؛ أي هل هي ٥% أو ١٥%؟

وبناء عليه، لا توجد علاقة، سواء كانت ضريبة الاستقطاع التي حسمت في المملكة العربية السعودية قد تم اعتمادها كحسم في الدولة الأخرى، أي أم لا؛ لأن هذا فقط سيصرف اللجنة عن إصدار قرارها حول الموضوع الرئيسي في الخلاف.

وتود (أ) الإفادة أنه حتى إذا كان ذلك من أجل النقاش، فإنه يفترض بأن الضريبة المستقطعة في المملكة العربية السعودية تعتمد كحسم مقابل الالتزام الضريبي للشركة المقيمة في..... ، وهذه الحقيقة ستقود اللجنة الموقرة إلى نتيجة؛ أنه لا توجد ضريبة (محسومة في المملكة العربية السعودية ومعتمدة كحسم مقابل الالتزام الضريبي للشركة المقيمة في ....) يجب استردادها، بغض النظر عن أي نسبة تم استقطاع الضريبة بها (٥% أو ١٥%).

ودون الإخلال بمواقفها أعلاه، تؤكد (أ) بأن الضريبة المستقطعة بنسبة ١٥% للفترة من أغسطس ٢٠٠٥ حتى يناير ٢٠١٣م من المبالغ المدفوعة إلى (د)، لم يتم المطالبة بها/ اعتمادها كحسم مقابل الالتزام الضريبي للشركة المقيمة في ؛ لأن (أ) لم تصدر أي شهادة ضريبة استقطاع لـ (د).

ز- القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ الصادر بتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ.

١- تود (أ) الإفادة بأن صدور القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ (الملحق ١٣) يؤكد موقف (أ) بأن ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% كانت منطبقة على مبالغ الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات مرتبطة قبل تاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ (١٩ مارس ٢٠١٤).

١-١ تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن صدور القرار الوزاري رقم ١٧٧٦، هو برهان واضح على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% كانت منطبقة على المبالغ المذكورة أعلاه، والتي دفعت قبل ١٤٣٥/٥/١٨هـ (١٩ مارس ٢٠١٤)، حيث تم الآن تعديل المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، اعتبارًا من ١٤٣٥/٥/١٨هـ لتغيير نسبة ضريبة الاستقطاع من ٥% إلى ١٥%. وهذا التعديل للمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية، يبرهن بشكل جلي على أن نسبة ضريبة الاستقطاع ١٥% لم تكن منطبقة على تلك الدفعات قبل التعديل الذي أدخله القرار الوزاري رقم ١٧٧٦، ولو كانت نسبة الـ ١٥% منطبقة على تلك الدفعات حسبما ادعت المصلحة لما كانت هناك حاجة لإصدار قرار وزاري جديد (رقم ١٧٧٦) لتعديل المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية.

١-٢ أحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ لا تنطبق على حالة (أ).

تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ المذكور أعلاه قد صدر بتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ (١٩ مارس ٢٠١٤).

وعليه، فإن أحكام الفقرة (ط/أولاً) التي عدلت المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية يجب أن تطبق على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة بعد تاريخ القرار الوزاري المذكور، وهو (١٩ مارس ٢٠١٤).

وبما أن القضية محل النقاش تعود للسنوات ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٣، فإن أحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ المذكور أعلاه لا تنطبق على هذه القضية. وكما هو معلوم للجنة الموقرة، فإن الإجراء الاعتيادي المتبع لدى المصلحة ولجان الاعتراض/ الاستئناف، هو تطبيق التعليمات الجديدة من تاريخ صدورها وليس بأثر رجعي.

٣-١ تطبيق القرار الوزاري بأثر رجعي يسفر عن عدم المساواة بين المكلفين في المعاملة.

تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة أنه بالإضافة إلى التعديل في المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية، فإن القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ قد عدل أيضًا المواد التالية من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، الأمر الذي يؤثر على الالتزام الضريبي للسنوات السابقة بسبب تطبيق القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ بأثر رجعي:

- المادة ٥ (١) المتعلقة بعوائد القرض على الودائع بين البنوك.

- المادة ١٠ (ب) المتعلقة بعوائد القرض المدفوعة من قبل الفرع السعودي لبنك يقع مركزه الرئيسي خارج المملكة.

- المادة ١٦ (١) المتعلقة بالدخل التقديري لشركات الخطوط الجوية وشركات الشحن.

- المادة ١٦ (٢) المتعلقة بالدخل التقديري للأنشطة الصغيرة.

- المادة ١٦ (٧) المتعلقة بالتخلص من الأصول.

ولا يخفى على اللجنة الموقرة:

- أن التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ يؤدي إلى معاملة غير متساوية في الربط الضريبي للمكلفين لمدة عشر سنوات، تبدأ من تاريخ إصدار اللائحة التنفيذية (١٤٢٥/٦/٢٥هـ الموافق ١٥ أغسطس ٢٠٠٤) لتاريخ إصدار القرار الوزاري رقم ١٧٧٦، وهو (١٤٣٥/٥/١٨هـ الموافق ٢٠١٤/٣/١٩).

- أن المكلفين الذين تم استكمال الربط الضريبي عليهم قبل صدور القرار الوزاري، لا يخضعون لأحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦. ولكن من ناحية أخرى، فإن المكلفين الذين تأخر الربط الضريبي عليهم لحين إصدار القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ بسبب مصلحة الزكاة والدخل أو إجراءات الدراسة لدى لجان الاعتراض/ الاستئناف، يجب عليهم تطبيق أحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦.

٤-١ لا ينطبق أي من القرارات الوزارية بأثر رجعي.

ولا يخفى على اللجنة الموقرة، أنه تجنبًا لعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين والذي لا تسمح به الشريعة الإسلامية ولا الأنظمة الضريبية، فإن جميع القرارات والخطابات الوزارية الصادرة سابقًا لم تطبق أبدًا بأثر رجعي.

وفي هذا الصدد، تود (أ) أيضًا أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى القرارات الوزارية التالية التي كانت قد صدرت بعد تطبيق نظام ضريبة الدخل السعودي الجديد، حيث لم يتم تطبيق أي من هذه القرارات الوزارية بأثر رجعي:

- القرار الوزاري رقم ١٥٢٧ بتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ.

- القرار الوزاري رقم ٣٢٩٤ بتاريخ ١٤٣١/١١/١٥هـ

- القرار الوزاري رقم ١٧٠٩/١٨٥ بتاريخ ١٤٢٦/٧/٢٣هـ.

- القرار الوزاري رقم ٢٦ بتاريخ ١٤٣٤/١/١٩هـ وتعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٤٣٤/١٦/٣٣٦٠هـ بتاريخ ١٤٤/٥/٢٧هـ.

نرفق نسخة من القرارات الوزارية، ومن تعميم المصلحة المذكور أعلاه في الملحق ١٤ لاطلاع اللجنة الموقرة.

كما تود (أ) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى القرار الوزاري رقم ٢٦ بتاريخ ١٤٣٤/١/١٩هـ، الذي ورد فيه على وجه التحديد أن التزام ضريبة الاستقطاع على المقاولين الكويتيين لجميع السنوات السابقة لتاريخ القرار الوزاري تتحملها الدولة، بينما تحمل المقاولون الكويتيون التزام ضريبة الاستقطاع لما بعد صدور القرار الوزاري. وإن هذا الإجراء من قبل حكومة المملكة العربية السعودية يثبت بوضوح أن المكلف يجب ألَّا يتحمل أي أعباء ضريبية نتيجة التطبيق بأثر رجعي لأي تغيير في النظام الضريبي.

١-٥ قرارات لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية

كذلك تود (أ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى قرارات لجان الاعتراض/ الاستئناف التالية، التي أنشأت نقطة مبدئية هي أن أي قرار أو تعميم وزاري يجب ألَّا يطبق بأثر رجعي؛ لأنه يسفر عن معاملة غير متساوية بين المكلفين.

١-٥-١ تطبيق التعميم الوزاري رقم ١٧٢٩ المؤرخ في ١٤٢٤/٨/١١هـ

في حالة تطبيق المصلحة للتعميم الوزاري رقم ١٧٢٩ المؤرخ في ١٤٢٤/٨/١١هـ، رفضت لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية الموقرة معالجة المصلحة في قراراتها المقتطفة أدناه:

(أ) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٧٥٤ لعام ١٤٢٨هـ:

"وبعد دراسة اللجنة الموضوع واطلاعها على قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ، القاضي بالموافقة على مبدأ ترحيل الخسائر لسنوات قادمة دون تحديد مدة معينة، وكذلك قراري وزير المالية رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥هـ ورقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١هـ اللذين حددا الضوابط اللازمة لتنفيذ وتطبيق قرار مجلس الوزراء رقم (٣) لعام ١٤٢١هـ، فإن اللجنة ترى أنه لا يجوز أن يضار المكلف بخصوص ترحيل الخسائر نتيجة لتأخر المصلحة في إجراء الربط الضريبي على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدور قرار مجلس الوزراء؛ لأن مبدأ ترحيل الخسائر يطبق مباشرة على الخسائر المتحققة في السنوات المالية التي تلي صدور قرار مجلس الوزراء، ويكون ذلك في السنة المالية التالية لتحقق تلك الخسائر وليس تاريخ الربط.

وحيث إن القوائم المالية للمكلف متعلقة بالسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١، وبالتالي يحكمها قرار مجلس الوزراء رقم (٣) بتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ الموافق ٢٠٠٠/٤/١٠، في حين تم إجراء الربط عليها في تاريخ ١٤٢٥/٣/٢٠هـ الموافق ٢٠٠٤/٥/٩، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الخسائر المرحلة من أرباح عام ٢٠٠٢".

(ب) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١ لعام ١٤٢٩هـ:

"..... فإن اللجنة ترى أن القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١هـ يسري كذلك على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدوره، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف...".

ويرجى الملاحظة بأن المصلحة لم تستأنف أمام اللجنة الاستئنافية على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه. نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه في الملحق ١٦ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

(ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١ لعام ١٤٢٧هـ:

"بعد استعراض وجهة نظر الطرفين، والاطلاع على القرار الوزاري رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/١٢/٢٥هـ والقرار الوزاري رقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١هـ وتعميم المصلحة رقم ٩/١٢١١ وتاريخ ١٤٢٣/٣/٢هـ، اتضح أن القرار الوزاري رقم (١٧٢٩) قد حدد ما يحسم من الخسائر المرحلة بنسبة ٢٥% من أرباح العام، على أن يعمل به من تاريخ صدوره في ١٤٢٤/٨/١١هـ الموافق ٢٠٠٣/١٠/٧.

وحيث إن القرار الوزاري رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/١٢/٢٥هـ، نص في الضابط (٦) على سريانه على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدور قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ، سواء تم الربط عليها أو لم يتم الربط عليها، مما يعني أن العبرة بالسنوات المالية، وليس تاريخ الربط، كما ورد في تعميم المصلحة المشار إليه أعلاه.

فإن اللجنة ترى أن القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١هـ، يسري كذلك على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدوره، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف في هذا البند".

يرجى الملاحظة أن المصلحة لم تستأنف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه أمام اللجنة الاستئنافية. نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في الملحق ١٧ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

(د) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢ لعام ١٤٢٧هـ:

"ينحصر الخلاف بين الطرفين في تاريخ تطبيق القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ القاضي بترحيل الخسائر في حدود ٢٥% من الأرباح. ففي حين ترى المصلحة أن يتم تطبيقه على السنوات الضريبية التي لم يصبح الربط نهائيًّا عليها في تاريخ إصدار القرار، بينما يرى المكلف أن يتم تطبيقه على السنوات المالية التي تنتهي في تاريخ لاحق للقرار الوزاري المشار إليه، ولما كان القرار الوزاري قد نص على أنه يعمل به في تاريخ صدوره، ولما كانت الشركة قد قدمت إقراراتها الضريبية لعامي ٢٠٠١ و٢٠٠٢ قبل صدور القرار، مما يعني عدم تطبيقه على هذه السنوات، وبالتالي أحقية المكلف في ترحيل كامل خسائره. وعليه، ترى اللجنة تأييد المكلف في اعتراضه".

يرجى الملاحظة أن المصلحة لم تستأنف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه أمام اللجنة الاستئنافية. نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في الملحق ١٨ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

(هـ) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٢ لعام ١٤٢٧هـ:

"بعد دراسة وجهتي نظر الطرفين والاطلاع على ربوط المصلحة للأعوام السابقة، تبين للجنة أن المكلف تكبد خسائر فعلية في عام ٢٠٠٠ و٢٠٠١، وهو ما أقرته المصلحة عند إجراء الربط الضريبي. وبالرجوع إلى القرار الوزاري رقم ١/٣٩٨ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥هـ، الذي قضى بترحيل الخسائر كاملة للسنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدور قرار مجلس الوزراء رقم ٣ وتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ، وبالرجوع أيضًا إلى القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ في ١٤٢٤/٨/١١هـ، والقاضي بعدم جواز ترحيل الخسائر إلا في حدود ٢٥% من الأرباح المحققة.

وحيث قدم المكلف حساباته للأعوام محل الاعتراض قبل صدور القرار الوزاري (١٧٢٩)، لذا فإن اللجنة ترى تأييد المكلف بترحيل الخسائر كاملة للعامين ٢٠٠٠ و٢٠٠١، وحسمها من الأرباح الضريبية لعام ٢٠٠٢". نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٩ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

٢-٥-١ تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ المؤرخ في ١٩٧٥/٤/١٩.

في حالة تطبيق المصلحة بأثر رجعي للمنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ المؤرخ في ١٩٧٥/٤/١٩، ألغت لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة معالجة المصلحة، حيث حكمت في قراراتها التالية على النحو التالي:

(أ) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام ١٩٧٤:

"وتستند المصلحة في استبعاد هذا البند من المصروفات على المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ وتاريخ ١٩٧٥/٤/١٩، بينما ترى الشركة أن هذا المنشور يقتضي تنفيذه من تاريخ صدوره إلى جانب الأسانيد الأخرى التي ساقتها في عريضة الاعتراض .....

إن الحكم الوارد في المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ وتاريخ ١٩٧٥/٤/١٩، بألَّا يحسم من اشتراكات التأمينات الاجتماعية إلا تلك الاشتراكات المقررة في نظام التأمينات السعودي، ترى أنه لا يسري على السنوات الضريبية المنتهية قبل ١٩٧٥/٤/١٩ (تاريخ صدور المنشور)، توحيدًا للمعاملة الضريبية بين المكلفين، وتحقيقًا للمساواة فيما بينهم؛ حتى لا يفيد المكلف الذي تم الربط عليه عن السنوات الضريبية السابقة لصدور المنشور بقبول حسم التأمينات الاجتماعية المدفوعة في الخارج، جريًا على ما كانت

تسير عليه المصلحة قبل صدور هذا المنشور، ويضار المكلف الذي تأخرت المصلحة في ربط الضريبة عن تلك السنوات إلى ما بعد صدور المنشور.....".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ٢٠ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

(ب) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام ١٣٩٦هـ:

"... فترى اللجنة أنه وإن كان المنشور المذكور جاء مفسرًا لأحكام النظام الضريبي، ومقررًا لها وليس منشأ لقاعدة جديدة تخرجه عن أحكام النظام، وأن المصلحة لم تطبقه على السنوات الضريبية التي تم الربط عليها قبل صدور المنشور احترامًا لحجية الربط النهائي في تلك السنوات، واقتصرت تطبيقه على السنوات التي لم تربط فيها الضريبة حتى تاريخ صدوره، كما هو الحال في السنة موضوع الطعن، فلم تكن الضريبة قد تم ربطها، فقامت المصلحة بتصحيح أرباح الشركة بضم مقدار ما دفعته الشركة من تأمينات في الخارج، فليس في تعديل تلك الأرباح أخذ من ناحية الرجعية، غير أن اللجنة أخذت بقاعدة المساواة بين المكلفين، وهي من أسس قرض الضريبة وجبايتها - ترى عدم تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ وتاريخ ١٩٧٥/٤/١٩ إلا من تاريخ صدوره؛ حتى لا يفيد المكلف الذي تم الربط عليه عن السنوات السابقة لصدوره، ويضار المكلف الذي تأخر عليه الربط عن تلك السنوات". نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ٢١ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

(ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام ١٤٠٣هـ:

"وحيث ترى اللجنة أن اعتراض المكلف في محله للأسباب التالية:

.....

٢- أنه جاء بحيثيات قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الصادر في الاعتراض رقم ٢١ لسنة ١٣٩٦ بتاريخ ١٣٩٧/١/٢هـ، أنه أخذًا بقاعدة المساواة بين المكلفين، وهي من أسس فرض الضريبة وجبايتها ترى اللجنة عدم تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٥١/٤٨٦٣ وتاريخ ١٩٧٥/٤/١٩ إلا من تاريخ صدوره الذي تم الربط عليه عن تلك السنوات، وأنه توحيدًا للمعاملة الضريبية بين المكلفين، فيكون تطبيق المنشور سالف الذكر ابتداء، على كل سنة تقفل حسابتها من أو بعد ١٩٧٥/٤/١٩....."..... نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ٢٢ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

١-٥-٣ تطبيق المنشور رقم ٢ لعام ١٤٠٠هـ

وكذلك في حالة تطبيق المنشور رقم ٢ لعام ١٤٠٠هـ ألغت لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة في قرارها لعام ١٤٠٢هـ المذكور أدناه تطبيق هذا المنشور من قبل المصلحة بأثر رجعي.

١-٥-٤ تطبيق المنشور رقم ١/١٠٨٢٠ المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤هـ

في حالة تطبيق المنشور رقم ١/١٠٨٢ المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤هـ رفضت لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة أيضًا تطبيق المصلحة بأثر رجعي للمنشور رقم ١/١٠٨٢٠ في قرارها المقتطف أدناه:

قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٣

"ترى اللجنة تأييد وجهة نظر الشركة في هذه النقطة؛ لأنه سبق أن صدر خطاب معالي وزير المالية رقم ٩٢/٤/٩٠٢ في ١٣٩٢/٣/١٣هـ بشأن المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٨٩هـ، حيث أوضح أن تطبيق المنشور الدوري بأثر رجعي يوجد تفرقة بين

الحالات التي تم الربط عليها، والتي لم يتم الربط عليها بسبب تخلف المصلحة عن مراجعة حسابتها، وأنه يتعين تبعًا لذلك العمل به من تاريخ صدوره.

وقياسًا على هذا، ترى اللجنة أن تطبيق المصلحة لتعميمها رقم ١/١٠٨٢ المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤هـ بأثر رجعي، يخل بقاعدة المساواة بين المكلفين، ولا يوجد عدالة في المعاملة، مع أنه قد صدرت قرارات من لجنة الاعتراض السابقة تؤيد هذا الرأي". نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ٢٣ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

١-٥-٥ تطبيق المنشور رقم ١/٤٧ المؤرخ في ١٤١١/٣/٢٧هـ.

وفي حالة تطبيق المنشور رقم ١/٤٧ المؤرخ في ١٤١١/٣/٢٧هـ حكمت اللجنة الاستئنافية الموقرة في قرارها رقم ١٠٤ للسنة القضائية الخامسة والعشرين بأنه لا يجوز تطبيق المنشور المذكور بأثر رجعي.

١-٥-٦ وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من القرارات المقتطفة أعلاه، فإن اللجنة الموقرة لم تؤيد أبدًا التطبيق بأثر رجعي للتعاميم/ القرارات الوزارية، على أساس أنها تؤدي إلى عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين.

١-٦ التطبيق بأثر رجعي للتعاميم تم رفضه أيضًا من قبل معالي وزير المالية.

تود (أ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى الحالات التالية التي رفض فيها معالي وزير المالية أيضًا التطبيق بأثر رجعي للتعليمات الجديدة:

١-٦-١ تود (أ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى خطاب معالي وزير المالية رقم ٩٠٢/ع/٩٢ المؤرخ في ١٣٩٢/٣/١٣هـ، الذي أصدر فيه معالي وزير المالية توجيهاته للمصلحة؛ لتطبيق التعميم رقم ٣ لعام ١٣٨٩هـ من تاريخ صدوره وليس بأثر رجعي، وذلك لمعاملة جميع المكلفين على قدم المساواة. نرفق نسخة من خطاب وزير المالية رقم ٩٠٢/ع/٩٢ المؤرخ في ١٣٩٢/٣/١٣هـ في الملحق ٢٤ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

١-٦-٢ نشرت المصلحة في تعميمها رقم ٩/٣٧ بتاريخ ١٤٢٠/٦/٩هـ تعليمات معالي وزير التجارة بتطبيق أحكام خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ١٣٥٠٦/٣ المؤرخ في ١٤١٩/١٢/٢٨هـ على الحسابات المقدمة بعد تاريخ الخطاب المذكور أعلاه وليس على السنوات السابقة له بما في ذلك تلك التي هي قيد الدراسة لدى لجان الاعتراض الابتدائية. نرفق نسخة من خطاب المصلحة رقم ٩/٣٧ المذكور أعلاه في الملحق ٢٥ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

١-٧ ملخص: استنادًا إلى ما أوردنا أعلاه من حقائق وقرارات لجان اعتراض ابتدائية/ استئنافية وقرارات وزارية تعتقد (أ) أن الإجراء الراسخ المتبع لدى وزارة المالية ومصلحة الزكاة والدخل ولجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية، هو تطبيق التعليمات الجديدة من تاريخ صدورها، وليس بأثر رجعي؛ لأن تطبيق التعليمات بأثر رجعي يؤدي إلى عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين الأمر الذي لا تسمح به الشريعة الإسلامية ولا الأنظمة الضريبية. وبناء على ذلك، فإن التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ في هذه الحالة، هو إجراء لا مسوغ له، ولا سند له من النظام.

ح- الخلاصة النهائية:

في ضوء التوضيحات المفصلة أعلاه، تأمل (أ) من اللجنة الموقرة بالإيعاز إلى المصلحة باسترداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة من قبل (أ) على المبالغ المدفوعة إلى جهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية واستشارية. كما تعتقد (أ) بأن اللجنة الموقرة ستقوم بالإيعاز إلى المصلحة الموقرة بدفع تعويض بواقع ١% على كل ٣٠ يومًا من تاريخ تقديم طلب الاسترداد حتى دفع مبلغ الاسترداد من قبل المصلحة".

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

- طلب استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من أغسطس ٢٠٠٥م حتى يناير ٢٠١٣م.

أ- وجهة نظر المكلف:

"نشير إلى خطاب المصلحة رقم ١٤٣٤/٢٣/٦٩٩٠ بتاريخ ١٤٣٤/٩/١٣هـ (٢٠١٣/٧/٢١)، الذي رفضتم به طلب (أ) لاسترداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على مبالغ الخدمات الفنية المقدمة، من قبل جهة منتسبة للفترة المذكورة أعلاه.

إن موكلنا غير موافق على خطاب المصلحة، وقد كلفنا بتقديم التوضيحات التالية بالنيابة عنه لاطلاع سعادتكم:

أ- خلفية الموضوع

استلمت (أ) خدمات فنية واستشارية من جهة منتسبة (د)، وتعتقد (أ) أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة، يجب أن يتم احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. ولكن، وبما أن المصلحة قد أكدت أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهة منتسبة يجب أن احتسابها بنسبة ١٥%، عليه قامت (أ) بتسديد ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة منتسبة بنسبة ١٥% -"مع الاحتجاج"- وفقًا لتفسير مصلحة الزكاة والدخل للأنظمة والتعليمات الضريبية، وتفاديًا للتعرض لفرض غرامة تأخير.

تلاحظ المصلحة الموقرة، أن مفهوم (أ) قد تم تأكيده بقرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣ه، والذي قضت فيه بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة ينبغي احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%.

تود (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن طلب استرداد ضريبة الاستقطاع بموجب الخطاب رقم ٢٤٢٨-١٣ب، كان على أساس قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣ه، الذي أكد أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة يجب احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. نرفق نسخة من الخطاب رقم ٢٤٢٨-١٣ب، الذي طلبنا بموجبه من المصلحة الموقرة رد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة في الملحق ٢.

ب- أساس رفض المصلحة لطلب استرداد (أ) ورد (أ) عليه

رفضت المصلحة طلب (أ) استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على أتعاب الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة للأسباب التالية:

١- موقف المصلحة:

المادة ٦٨ من النظام الضريبي، والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تنصان بشكل واضح على نسب تسديد ضريبة الاستقطاع لكل نوع خدمة، وقد سددت (أ) الضريبة طبقًا لهذه النسب.

١- رد (أ):

تود (أ) إفادة سعادتكم بأن نسبة ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد هي ٥% وليس ١٥%. وبناء عليه، فإن وجهة نظر المصلحة أن (أ) قد سددت ضريبة استقطاع وفقًا للنسب الواردة في النظام، تعتبر وجهة نظر غير صحيحة؛ لأن (أ) قد سددت ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، بناء على توضيحات مصلحة الزكاة والدخل في هذا الموضوع.

تود (أ) إفادة المصلحة الموقرة بأنها تعتقد - طبقًا للمادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد- أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية يجب احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. ولكن - وكما أكدت المصلحة مرارًا وتكرارًا أنه- في حالة الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهات منتسبة، فإن ضريبة الاستقطاع يجب أن تحتسب بنسبة ١٥%. وبناء على ذلك، ومن

أجل تفادي التعرض لغرامة التأخير، قامت (أ) بتسديد ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة بنسبة ١٥% "مع الاحتجاج"، كما سيتم شرحه أدناه.

والجدير بالملاحظة أنه بالرغم من أن (أ) قد سددت ضريبة استقطاع بواقع ١٥%، إلا أن كل إقرارات استقطاع الضريبة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥ حتى مارس ٢٠٠٨، كانت تسجل احتجاجها وتفيد المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة يتم سدادها "مع الاحتجاج". نورد فيما يلي الفقرة المعنية بتسجيل احتجاجها تسهيلاً لاطلاع سعادتكم:

"ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من جهة منتسبة.

يعتقد موكلنا أنه يجب تطبيق ضريبة استقطاع بواقع ٥% على المبالغ المدفوعة إلى جهة منتسبة مقابل خدمات فنية أو استشارية؛ لأنه قد تم تحديد نسبة مستقلة في اللائحة التنفيذية لهذا النوع من الدفعات، إلى جانب تحديد نسب مستقلة لبعض الدفعات الأخرى، مثل: الأتعاب الإدارية (٢٠%)، عوائد القروض (٥%)، الإيجارات (٥%) ... إلخ. وتنطبق نسبة الـ (١٥%) على تلك الدفعات التي لم تحدد لها نسبة ضريبة استقطاع مستقلة في النظام.

ورغبة من موكلنا في تفادي التعرض لفرض غرامة التأخير، فإنه يسدد ضريبة الاستقطاع "مع الاحتجاج" بواقع ١٥% ريثما يتم البت في هذا الموضوع، ويحتفظ بحقه في طلب استرجاع ضريبة الاستقطاع المدفوعة بزيادة قدرها ١٠% مستقبلاً إذا ما تم البت في هذا الموضوع وفقًا لمفهوم موكلنا".

نرفق نسخة من إقرارات استقطاع الضريبة للشهرين أغسطس ٢٠٠٥ ومارس ٢٠٠٨ على سبيل العينة تسهيلاً لاطلاعكم وذلك لإثبات أن موكلنا قد سجل اعتراضه.

تلاحظ المصلحة الموقرة من المقتطف المذكور أعلاه، أن (أ) قد احتفظت بحقها في طلب استرداد ضريبة الاستقطاع مستقبلاً، ريثما يتم البت في هذا الموضوع وفقًا لمفهومها.

وتلاحظ المصلحة أيضًا أن مفهوم (أ) قد تم تأكيده بقرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ. الجدير بالذكر، أن ضريبة الاستقطاع المسددة من قبل (أ) كانت بناء على توضيحات مصلحة الزكاة والدخل، وتفاديًا للتعرض لغرامة التأخير.

وبما أن القرار الاستئنافي قد أكد الآن أن توضيح المصلحة الذي يؤكد أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة يجب احتسابها بنسبة ١٥%، لا يؤيد بأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد. وبناء عليه، تعتقد (أ) أن مطالبتها برد ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة، كانت مطالبة مبررة؛ لأن ضريبة الاستقطاع لم تسدد تمشيًا مع الأنظمة.

واستنادًا إلى التوضيحات أعلاه، يعتقد موكلنا أن وجهة نظر المصلحة بأن (أ) قد دفعت ضريبة الاستقطاع طبقًا للأنظمة، غير مبررة. وعليه، يجب رفضها، وأن ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة من قبل (أ) يجب استردادها.

٢- موقف المصلحة:

وفقًا للمادة ٦٨ (هـ) من النظام، التي قضت بأنه إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع إلى غير مقيم، وتم توريدها للمصلحة تكون الضريبة نهائية. وبناء عليه، ليس من حق الجهة المستقطع منها طلب استردادها. أما في حالة وجود خطأ، فإنه يمكن المطالبة باستردادها شريطة تقديم خطاب استرداد من الجهة المستفيدة مرفق به المستندات المؤيدة لوجود هذه الأخطاء، وتقوم المصلحة بدراسة هذا الطلب.

٢- رد (أ):

٢-١ تود (أ) إفادة سعادتكم، بأنها على دراية بأن المادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد تنص على أن ضريبة الاستقطاع المدفوعة طبقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد تعتبر نهائية. وبناء عليه، لا يحق للجهة المستقطع منها الضريبة طلب استرداد. ولكن، في حالة إذا تم دفع المبلغ عن طريق الخطأ، حينها يجوز للمكلف طلب استرداد ضريبة الاستقطاع، على أن يكون خطاب طلب الاسترداد مؤيدًا بالمستندات التي تظهر ذلك الخطأ.

تود (أ) إفادة سعادتكم، أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة منتسبة قد سددت استنادًا إلى التوضيحات الصادرة من قبل مصلحة الزكاة والدخل. نورد فيما يلي بعض التوضيحات الصادرة من قبل مصلحة الزكاة والدخل، والتي تؤكد أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهة منتسبة غير مقيمة يجب احتسابها بنسبة ١٥% لاطلاع سعادتكم:

"س١١: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الفنية والاستشارية وعوائد القروض المدفوعة للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة، هل هي (٥) في المائة أم (١٥) في المائة؟

ج: المبالغ التي هي مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة لجهة خارجية مرتبطة بما فيها المركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥) في المائة.....".

"س١٣: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي تدفعها شركة مقيمة إلى الشريك غير المقيم الاعتباري، أو لشركات مرتبطة غير مقيمة مقابل توفير موظفين، وتقديم خدمات فنية، وخدمات أخرى بناءً على اتفاقية خدمات مبرمة بينهما؟

ج: ما يتم دفعه من مبالغ في إطار اتفاقية الخدمات المبرمة بين شركة مقيمة وجهة مرتبطة بها يعتبر من المصاريف الجائزة الحسم متى ما توفرت بها الشروط النظامية الموضحة بالفقرة (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، وتخضع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% طبقًا لحكم الفقرة (١) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام".

"س١٥: هل قيمة الخدمات الفنية المدفوعة لجهة غير مقيمة وغير مرتبطة، والتي يتحملها الشريك غير المقيم ثم يستردها من الشركة المقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع، وبأي نسبة؟

ج: تخضع قيمة الخدمات الفنية في هذه الحالة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، طالما أن الشركة المقيمة دفعتها للشريك غير المقيم وهو جهة مرتبطة".

تلاحظ المصلحة الموقرة من جميع التوضيحات المقتطفة أعلاه، أن المصلحة قد أكدت مرارًا وتكرارًا أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهات منتسبة يجب احتسابها بنسبة ١٥% وليس ٥% (خلافًا لنص المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل). وبناء عليه، وتمشيًا مع توضيحات مصلحة الزكاة والدخل في هذا الموضوع، قامت (أ) بتسديد ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة غير مقيمة؛ حتى تتفادى التعرض لغرامة التأخير.

وبما أن (أ) قد سددت ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على أساس التوضيحات الصادرة من قبل مصلحة الزكاة والدخل، أكدت اللجنة الاستئنافية لاحقًا بقرارها رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ أن توضيحات مصلحة الزكاة والدخل في هذا الموضوع لا تتماشى مع الأنظمة، وأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة يجب احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. ولذلك، تعتقد (أ) أن المصلحة لا يجوز لها رفض طلبها لاسترداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة غير مقيمة.

٢-٢ تود (أ) الإفادة بأن ملاحظة المصلحة المذكورة أعلاه، بأن الضريبة المستقطعة من المبلغ المدفوع إلى جهة غير مقيمة تعتبر نهائية، نتيجة لأن الجهة المستقطع منها لا يحق لها طلب استرداد ضريبة الاستقطاع قد تمت معالجتها بالتحديد في قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٥ لعام ١٤٣٢هـ، حيث حكمت اللجنة الابتدائية أنه في حالة إذا سددت ضريبة الاستقطاع نتيجة لتطبيق النظام بشكل غير صحيح، فإن للمكلف الحق في رد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة. نورد فيما يلي الجزء المعني من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية تسهيلاً لاطلاعكم:

"أما ما ورد في نص الفقرة (هـ) من المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، والتي استندت المصلحة إليها في عدم أحقية المكلف في إعادة أي مبالغ سددت كضريبة لا تحول في نظر اللجنة دون حق المكلف في استرداد المبلغ المدفوع بالزيادة، حيث الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) نصت على نهائية الضريبة إذا استقطعت وفقًا لأحكام هذه المادة، وحيث إن الضريبة لم تستقطع وفقًا لأحكام هذه المادة، فمن حق المكلف استردادها. ويؤكد أحقية المكلف كذلك نص المادة (٦٦) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية للنظام، والتي تنص على أنه "يحق للمكلف استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسدد عنها بالزيادة". وبالتالي، يحق للمكلف استرداد مبلغ ضريبة الاستقطاع المدفوع بالزيادة".

يرجى الملاحظة بأن القرار المذكور أعلاه قد تم قبوله من قبل المصلحة.

وتفيد (أ) أنه بما أن الموضوع المتعلق بتطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع الصحيحة - أي ٥% بدلاً من ١٥%- على المبالغ المدفوعة إلى جهة منتسبة مقابل خدمات فنية واستشارية، قد تم البت فيه في قضية مماثلة بالقرار الاستئنافي رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ، فإن المصلحة لا يجوز لها أن تستند إلى أحكام المادة ٦٨(هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد، حيث يمكن الاحتكام بالمادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد فقط في حالة إذا كان واضحًا أن الضريبة قد استقطعت طبقًا لأحكام المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد.

وفي ضوء ما سبق، تعتقد (أ) أنه بما أن تسديدها لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة، كان بناء على توضيحات مصلحة الزكاة والدخل، التي لا تتماشى مع الأنظمة كما تم تأكيد ذلك بقرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ. وبناء عليه، فإن وجهة نظر المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع المسددة تعتبر تسديدًا كاملاً ونهائيًّا للالتزام الضريبي وفقًا للمادة ٦٨ (هـ)، لا مبرر لها.

٣- موقف المصلحة:

في حالة وجود لبس أو غموض في تحديد سعر الضريبة الواجب تطبيقها على خدمة ما، كان من الأولى التقدم بطلب رسمي إلى المصلحة؛ لتحديد السعر النظامي قبل دفع المبلغ للجهة المستفيدة.

٣- رد (أ):

كما تمت الإفادة أعلاه، تعتقد (أ) أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية ينبغي أن تحتسب بنسبة ٥% طبقًا للمادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد، والتي نصت بوضوح على احتساب ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على الخدمات الفنية، دون أي استثناء لجهة منتسبة أو غير منتسبة.

بيد أن المصلحة قد أوضحت مرارًا وتكرارًا، أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة منتسبة يجب احتسابها بنسبة ١٥%. وعليه، فإن (أ) كان ليس لديها خيار سوى تسديد ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% "مع الاحتجاج" كما هو مشروح في النقطة ١ أعلاه. وبما أن القرار الاستئنافي قد أكد الآن أن توضيح وتفسير المصلحة للأنظمة لا يتماشى مع نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية. وبناء على ذلك، طلبت (أ) استرداد ضريبة الاستقطاع.

في ضوء ما سبق، تعتقد (أ) أن وجهة نظر المصلحة أنه في حالة وجود لبس أو غموض بخصوص تحديد نسب ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة منتسبة غير مقيمة، كان يجب على (أ) أن تطلب توضيحًا من المصلحة - تعتبر وجهة نظر لا مبرر لها؛ لأنها قامت بذلك استنادًا إلى توضيحات المصلحة؛ لتتفادى غرامة التأخير، وسجلت احتجاجها في كل إقرارات استقطاع الضريبة للأشهر من أغسطس ٢٠٠٥ حتى مارس ٢٠٠٨، ولأنها تعتقد أن توضيحات مصلحة الزكاة والدخل لا تتماشى مع النظام. علاوة على ذلك، أفادت (أ) المصلحة في كل إقرار استقطاع ضريبة مقدم بأنها تحتفظ بحقها في طلب الاسترداد، ريثما يتم البت في هذا الموضوع وفقًا لمفهوم (أ) .

ج- أساس الاسترداد المطلوب من قبل (أ)

١- قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ، الذي يؤيد نسبة ضريبة الاستقطاع بواقع ٥%.

يود موكلنا إفادة سعادتكم بأن الموضوع أعلاه قد تم دراسته من قبل اللجنة الاستئنافية في الرياض، وقد أصدرت قرارها رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ مؤيدًا لموقف المكلف، بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية أو الاستشارية المنفذة من قبل جهات منتسبة يجب احتسابها بواقع ٥% وليس بنسبة ١٥%. وبناءً على ذلك، فإن القرار الاستئنافي قد ألغى تفسير وتعليمات المصلحة بشأن هذا الموضوع.

نورد فيما يلي الجزء المعنى من قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ تسهيلاً لاطلاع سعادتكم:

"وترى اللجنة أن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسب استقطاع قدرها ٥% جاء صريحًا وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر. وبالتالي، فإنه ينطبق على أي مكلف، سواء كانت هذه المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو كان المقصود به مكلفًا محددًا أو ذا صفة معينة لنص على ذلك صراحة، بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خاليًا من تحديد المكلف المعني بهذه النسبة، فإن اللجنة ترى أنه ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

وترى اللجنة أن النص الوارد في نفس الفقرة، والمتضمن خضوع الدفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة لنسبة استقطاع ١٥% يطبق على الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة، والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة.

ومعنى ذلك، أن هذا النص نص عام يطبق على الحالات التي لا توجد لها نصوص خاصة وصريحة. وحيث إن الخدمات الفنية والاستشارية قد ورد لها نص خاص يحدد نسبة الاستقطاع بـ (٥%)، مثلها مثل أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة استقطاع قدرها ٢٠%، سواء كانت قد قدمت من المركز الرئيسي أو من جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، فإن من نافلة القول أن النص الخاص يقيد النص العام لنسبة استقطاع ٥%. وبالتالي، ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه إخضاع مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيسي لنسبة استقطاع ٥% وليس ١٥%، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من الصفحات ذات العلاقة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ٤ لاطلاع سعادتكم.

استنادًا إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩، تأمل (أ) الآن من المصلحة التكرم برد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة من قبل (أ) بواقع ١٠% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥ إلى يناير ٢٠١٣. يسر موكلنا أن يرفق نسخة من خطابنا رقم ٢٤٢٨-١٣ب مع تحليل لضريبة الاستقطاع المدفوعة بواقع ١٥% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهات منتسبة في الملحق (٥).

٢- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٥ لعام ١٤٣٢هـ الذي يؤيد استرداد ضريبة الاستقطاع استنادًا إلى القرار أعلاه.

حكمت لجنة الاعتراض الابتدائية في حالة دفع ضريبة الاستقطاع نتيجة التطبيق غير الصحيح للنظام، بأن للمكلف الحق في استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة.

نورد فيما يلي الجزء المعني من القرار أعلاه تسهيلاً لاطلاع سعادتكم:

"بعد الاطلاع على ملف الاعتراض ومحضر جلسة المناقشة، وبعد دراسة وجهة نظر كل من الطرفين، اتضح للجنة أن الخلاف ينحصر في مسألتين:..... أما المسألة الثانية فهي تخص طلب المكلف استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة عام ٢٠٠٥، حيث يرى أحقيته في استرداد مبلغ ٢,٥٣١,٩١٢ ريال سعودي المدفوعة بالزيادة؛ نظرًا لأنه دفع مبلغ ١٠,٥٩٣,٧٥٠ ريال سعودي، بينما مبلغ ضريبة الاستقطاع المستحق هو ٨,٠٦١,٨٣٨ ريال سعودي، وقد أفاد المكلف بأن سبب الخطأ في الدفع بالزيادة يعود إلى غموض نظامي عند بداية تطبيق نظام ضريبة الجديد حول احتساب ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح، حول ما إذا كان ينبغي احتساب ضريبة الاستقطاع على إجمالي توزيعات الأرباح المتوجبة الدفع إلى الشركاء الأجانب، أم على صافي توزيعات الأرباح بعد خصم ضريبة الدخل،

وحيث ثبت لدى اللجنة أن ممارسة المصلحة قد استقرت على أن ضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح القابلة للتوزيع للشريك غير المقيم بعد تنزيل الضريبة المستحقة على الشركة المقيمة عن حصته من الأرباح، وهو ما تؤكده خطابات المصلحة رقم ٩/١٢٨٧ بتاريخ ١٤٢٧/٣/٥هـ ورقم ٩/٢٢٤٠ بتاريخ ١٤٢٧/٤/١٧هـ الواردة في المرفق (٩) باعتراض المكلف، كما تؤكد ذلك أيضًا إجابة السؤال رقم ٢٦ الواردة في النشرة الصادرة من المصلحة للأسئلة الأكثر شيوعًا (الطبعة الثالثة لعام ١٤٢٩هـ/٢٠٠٨). وبالتالي، فإن الصحيح لدى هذه اللجنة أن ضريبة الاستقطاع تدفع على صافي الأرباح القابلة للتوزيع للشريك غير المقيم بعد تنزيل الضريبة المستحقة على الشركة المقيمة عن حصته من الأرباح. وبالتالي، فإن المكلف قد دفع مبلغ ٢,٥٣١,٩١٢ ريال سعودي بالزيادة.

أما ما ورد في نص الفقرة (هـ) المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ه، والتي استندت المصلحة إليها في عدم أحقية المكلف في إعادة أي مبالغ سددت كضريبة لا تحول في نظر اللجنة دون حق المكلف في استرداد المبلغ المدفوع بالزيادة، حيث إن الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) نصت على نهائية الضريبة إذا استقطعت وفقًا لأحكام هذه المادة. وحيث إن الضريبة لم تستقطع وفقًا لأحكام هذه المادة، فمن حق المكلف استردادها.

ويؤكد أحقية المكلف كذلك نص المادة (٦٦) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية للنظام، والتي تنص على أنه "يحق للمكلف استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه، بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنوات الضريبية المسدد عنها بالزيادة. وبالتالي، يحق للمكلف استرداد مبلغ ضريبة الاستقطاع المدفوع بالزيادة". نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه تسهيلاً لاطلاع سعادتكم. يرجى الملاحظة بأن القرار أعلاه قد تم قبوله من قبل المصلحة.

وفقًا للقرار أعلاه، قامت لجنة الاعتراض الابتدائية بدراسة موضوع استرداد ضريبة الاستقطاع، وقررت نقطة مبدئية مفادها أنه في حالة إذا سددت ضريبة الاستقطاع نتيجة لتطبيق النظام بشكل غير صحيح، فإن للمكلف الحق في رد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة.

تدرك المصلحة الموقرة أنه في حالة (أ)، فإن ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة غير مقيمة قد سددت بنسبة ١٥% بسبب تفسير المصلحة الخاطئ للأنظمة والتعليمات الضريبية.

٣- وفي هذا الخصوص، تود (أ) أيضًا أن تقدم لسعادتكم التوضيحات التالية:

٣-١ صدر نظام ضريبة الدخل الجديد بتاريخ ٣٠ أبريل ٢٠٠٤، وصدرت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد بتاريخ ١٥ أغسطس ٢٠٠٤. تدرك المصلحة الموقرة أن المادة ٦٨ والمادة ٦٣ من النظام ولائحته التنفيذية على التوالي قد تضمنا على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة، دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

نورد فيما يلي قائمة نسب ضريبة الاستقطاع التي نصت عليها المادتان المذكورتان أعلاه من النظام واللائحة التنفيذية، وذلك لاطلاع المصلحة الموقرة:

١) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (أ) من المادة ٦٨ من النظام:

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
إيجار	٥%
إتاوة أو ريع	١٥%
أتعاب إدارة	٢٠%
دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	٥%
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	٥%
أي دفعات أخرى يحددها النظام على ألَّا يتجاوز سعر الضريبة	١٥%

٢) نسب ضريبة الاستقطاع في الفقرة (١) من المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية:

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
أتعاب إدارة	٢٠%
إتاوة أو ريع	١٥%
دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة	١٥%
إيجار	٥%
خدمات فنية أو استشارية	٥%

تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	%0
خدمات اتصالات هاتفية دولية	%0
أرباح موزعة	%0
تكاليف قروض	%0
أقساط تأمين أو إعادة تأمين	%0
أي دفعات أخرى	%١٥

تلاحظ المصلحة الموقرة، أن نسب ضريبة الاستقطاع المذكورة أعلاه منصوص عليها بالتحديد في النظام وفي لائحته التنفيذية، بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة من أجل احتساب ضريبة الاستقطاع، وذلك دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة. وتستند نسب ضريبة الاستقطاع فقط إلى طبيعة الدفعة أو الدخل، دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة. تلاحظ المصلحة الموقرة أن نسبة ضريبة الاستقطاع للخدمات الفنية والاستشارية قد وردت في اللائحة التنفيذية بواقع 0%.

أفادت المصلحة في ردها على استفسار بشأن هذا الموضوع، أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهات منتسبة تحتسب بنسبة ١٥% وليس 0%. وقد كانت التوضيحات الصادرة من المصلحة تتناقض بشكل واضح مع المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد.

ومن أجل تفادى التعرض لفرض غرامة التأخير، فإن موكلنا سدد ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهات منتسبة بواقع ١٥% "مع الاحتجاج"، حيث قدم موكلنا في إقرارات استقطاع الضريبة للأشهر من أغسطس ٢٠٠٥ حتى مارس ٢٠٠٨ الملاحظة التالية:

"ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من جهة منتسبة.

يعتقد موكلنا أنه يجب تطبيق ضريبة استقطاع بواقع 0% على المبالغ المدفوعة إلى جهة منتسبة مقابل خدمات فنية أو استشارية؛ لأنه قد تم تحديد نسبة مستقلة في اللائحة التنفيذية لهذا النوع من الدفعات، إلى جانب تحديد نسب مستقلة لبعض الدفعات الأخرى، مثل: الأتعاب الإدارية (٢٠%)، عوائد القروض (0%)، الإيجارات (0%) ... إلخ. وتنطبق نسبة الـ (١٥%) على تلك الدفعات، التي لم تحدد لها نسبة ضريبة استقطاع مستقلة في النظام. ورغبة من موكلنا في تفادي التعرض لفرض غرامة التأخير، فإنه يسدد ضريبة الاستقطاع "مع الاحتجاج" بواقع ١٥%، ريثما يتم البت في هذا الموضوع، ويحتفظ بحقه في طلب استرجاع ضريبة الاستقطاع المدفوعة بزيادة قدرها ١٠% مستقبلاً، إذا ما تم البتُّ في هذا الموضوع وفقًا لمفهوم موكلنا".

نرفق نسخة من إقرارات استقطاع الضريبة التي ذكرنا فيها الملاحظة أعلاه في الملحق (٧).

أكد قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ موقف موكلنا. وبناءً عليه، يأمل موكلنا من المصلحة الموقرة رد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة من قبل (أ) بواقع ١٠% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة.

٣-٢ قدمت (أ) المستندات التالية مع خطاب طلب الاسترداد رقم ٢٤٢٨-١٣ب إلى المصلحة؛ لتؤكد أن (أ) قد سددت ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة، وطلبت من المصلحة الموقرة التكرم برد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة الملحق (٨):

أ- تحليلاً لضريبة الاستقطاع المسددة على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستثمارية المقدمة من قبل جهات منتسبة، يوضح أسماء الجهات المنتسبة والمبلغ المدفوع وضريبة الاستقطاع المسددة بواقع ١٥%، وضريبة الاستقطاع المحتسبة بواقع ٥% ومبلغ ضريبة الاستقطاع المدفوع بالزيادة.

ب- نسخًا من إقرارات استقطاع الضريبة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥ حتى يناير ٢٠١٣.

ج- نسخًا من أوامر التحصيل المصرفية التي تثبت سداد ضريبة الاستقطاع للفترة من أغسطس ٢٠٠٥ حتى يناير ٢٠١٣.

٤- تعويض استرداد ضريبة الاستقطاع.

يود موكلنا إفادة سعادتكم، أنه وفقًا للمادة ٧٢ من نظام ضريبة الدخل الجديد، يحق لـ (أ) استرداد الضريبة المدفوعة بالزيادة المذكورة أعلاه مع تعويض مقداره ١% عن كل ٣٠ يومًا من تاريخ تقديم طلب الاسترداد، إلى أن يتم الدفع من قبل مصلحة الزكاة والدخل.

ملخص:

تأمل (أ) من المصلحة الموقرة في ضوء التوضيحات المفصلة أعلاه، التكرم باعتماد استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة من قبل (أ) على المبالغ المدفوعة إلى جهات منتسبة غير مقيمة مقابل خدمات فنية واستشارية. وتعتقد (أ) أيضًا أن المصلحة ستدفع تعويضًا مقداره ١% عن كل ٣٠ يوم من تاريخ تقديم طلب الاسترداد حتى أن يتم الدفع من قبل المصلحة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

بداية، توضح المصلحة أن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف هي من واقع إقرار المكلف، وليس من واقع ربط المصلحة. وحيث إن إقرار المكلف يمثل ربطًا ذاتيًّا منه، فلا يجوز الاعتراض عليه، وبالنسبة لسعر الضريبة توضح المصلحة وجهة نظرها كما يلي:

١- إن المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، تخضع لضريبة استقطاع بنسبة ١٥% طبقًا للمادة (٦٨) من النظام الضريبي، والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية.

٢- نظام ضريبة الدخل نص في الفقرة (أ/٦) من المادة (٦٨) على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة، على ألَّا يتجاوز سعر الضريبة ١٥%، مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بـ "الدفعات الأخرى".

فجاءت اللائحة في الفقرة (١) من المادة (٦٣) منها وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة - ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة (١٥)%، دون تحديد طبيعة تلك الخدمات، مما يعني أن النص جاء مطلقًا؛ لينطبق على أي نوع من الخدمات المؤداة، حيث وردت كلمة "خدمات" في البند الأول من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية غير معرفة، والأصل في المنكرات أنها تفيد العموم، مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة، يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%- وبين تلك الخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة، فتخضع للضريبة بنسبة ٥% إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية.

وعليه، فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة، فتخضع للضريبة بنسبة ١٥%.

٣- ترى مصلحة الزكاة والدخل أنه على فرض أن اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تفرد فقرة خاصة بالخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة والتي تخضع للضريبة بنسبة ١٥% والتي من ضمنها الخدمات الفنية والاستشارية، فإن معنى ذلك أن الجهات غير المرتبطة لن تخضع نهائيًّا؛ لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة.

٤- إن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم للشركات العاملة في المملكة من قبل المركز الرئيسي أو الشركات المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، هو أن ذلك الإجراء سيساهم في الحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسية وتحملها على فروعها المحلية، كما أنه في بعض الحالات تكون المراكز الرئيسية أو الشركات المرتبطة معفاةً من الضريبة في الدول التي تمارس فيها أنشطتها، فإنها تقوم بتحميل فروعها الموجودة في المملكة بمبالغ مقابل الخدمات، على أساس أن هذه المبالغ سوف تخصم ضمن التكاليف من إيرادات الفروع الموجودة في المملكة، على أن يتم إدراجها ضمن إيرادات المركز الرئيسي والشركات المرتبطة وهي معفاة، أو أن سعر الضريبة بالدول التي تعمل فيها أقل من نسبة الضريبة بالمملكة، مما يساعد على التجنب الضريبي.

٥- أن الضريبة المستقطعة من غير المقيم طبقًا لمعظم الأنظمة الضريبية العالمية، يقوم بحسمها من الضريبة المستحقة عليه في دولته عند تقديم إقراره، بعد أن يقدم ما يفيد سدادها في الدولة التي استقطعت منه الضريبة، وأن استرداد المكلف لهذه الضريبة المستقطعة المسددة طبقًا لإقراره بعد أن سبق له حسمها في دولته قد يساعد على التجنب الضريبي لذلك، فكان يجب على المكلف تقديم ما يفيد عدم حسم غير المقيم لهذه الضريبة عند تقديم إقراراته في دولته.

وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات ابتدائية، منها القرار الابتدائي رقم (٢٦) لعام ١٤٣٤هـ ورقم (٣٥) لعام ١٤٣٤هـ الصادران من اللجنة الأولى بالرياض، والقرار الابتدائي رقم (١٢) لعام ١٤٣٤هـ ورقم (٢) لعام ١٤٣٣هـ الصادران من اللجنة الثانية بالرياض، والقرار الابتدائي رقم (٣٣) لعام ١٤٣٣هـ ورقم (٣) لعام ١٤٣٣هـ ورقم (١٠) لعام ١٤٣٣هـ الصادرة من اللجنة الثالثة بالرياض، وكذلك تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية، منها القرار رقم (١١١٠) لعام ١٤٣٣هـ والقرار رقم (١٠٩٨) لعام ١٤٣٢هـ.

وبالنسبة للقرار الاستئنافي رقم (١١٢٩) لعام ١٤٣٣هـ الذي تم الاسترشاد به من قبل المكلف، نوضح أنه تم الاستئناف عليه لدى المحكمة الإدارية، ولا يعتبر نهائيًّا حتى تاريخه، وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما، اتضح أن المكلف يطالب باسترداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على المبالغ المدفوعة إلى جهات منتسبة مقابل خدمات فنية واستشارية، حيث يرى المكلف أن نسبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل خدمات فنية واستشارية هي ٥% وليس ١٥%، بينما ترى المصلحة عدم أحقية المكلف باسترداد ضريبة الاستقطاع لكون نسبة ضريبة الاستقطاع المفروضة على الخدمات المقدمة من قبل الجهات المرتبطة ١٥%، وذلك طبقًا للائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبرجوع اللجنة لملف القضية وما قدمه الطرفين، تبين أن المكلف دفع مبالغ مقابل خدمات فنية واستشارية مقدمة من جهة مرتبطة، ووفقًا للمادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المعدلة بالقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ، المتضمنة "يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، ويستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية:

أتعاب إدارة	٢٠%
إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة.	١٥%
خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.	٥%
أي دفعات أخرى	١٥%

ووفقًا للبند (ثانيًا) من القرار الوزاري، فإن القرار يطبق على الحالات المعترض عليها، والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًّا.

وعليه، ترى اللجنة إخضاع الخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة الغير مقيمة لضريبة استقطاع بنسبة ١٥% وليس ٥%، وتأييد المصلحة في رفض استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من أغسطس ٢٠٠٥م حتى يناير ٢٠١٣م.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ)، على ضريبة الاستقطاع المسددة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٣م من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

تأييد المصلحة في رفض استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من أغسطس ٢٠٠٥م حتى يناير ٢٠١٣م.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب للطرفين أمام اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية بالرياض، وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه، على أن يقوم المكلف بسداد المستحقات المتوجبة عليه طبقًا لهذا القرار.

والله الموفق