

(قرار رقم ١٩ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٦٨) و تاريخ ١٣/٨/١٤٣٥هـ

اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض، عدة اجتماعات برئاسة:

الدكتور/ رئيسًا

وعضوية كل من:

الدكتور/ عضوًا

الدكتور/ عضوًا

الدكتور / عضوًا

الأستاذ / عضوًا

وبحضور سكرتير اللجنة/

؛ للنظر في اعتراض شركة (أ) لعام ٢٠١١م الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٥/١٦/٤٢٢٢هـ، وتاريخ ١٤٣٥/٦/٢٨هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٦٨) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٥/٧/٢٢هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/ والأستاذ/ عن المصلحة، كما حضر الأستاذ/ عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط المعدل برقم ١٤٣٥/١٦/١٩٩٣، وتاريخ ١٤٣٥/٣/٢٧هـ، وورد اعتراض المكلف برقم (١٤٣٥/١٦/١٣٧٨٩) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٦هـ؛ وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في:

استقطاع الضريبة عن السنوات ٢٠٠٧م حتى ٢٠١١م بمبلغ ١٣٧,٥٧٢ ريالاً

وفيما يلي تفصيل ذلك:

أ - وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن المصلحة قامت باحتساب ضريبة استقطاع بطريق الخطأ على مقابل الضمان بنسبة ١٠% من قيمة الآلات الموردة للشركة، علمًا بأن الضمان المذكور ليس خدمة من موردي الآلات، وقد يكون حدث اللبس نتيجة وجود بند في العقود حول ضمان جودة المنتجات، علمًا بأن ذلك الضمان ليس له قيمة مادية سواءً منفصلة عن العقد أو متضمنة فيه.

وأنه يجب على أي مورد ضمان جودة منتجاته ولا يعني ذلك أنه يحصل على مقابل لضمان جودة منتجاته، وبالتالي فهي لا يمكن اعتبارها خدمة متضمنة في العقد؛ حيث لا يوجد أي مقابل لضمان جودة منتج الشركة، ولا يمكن اعتبار ضمان جودة المنتج خدمة كمبدأ تجاري بحت، إذ أن الشركة عندما تشتري أي منتج تتوقع أن يضمن البائع أن يكون منتج ذا جودة عالية.

وإلا لو كان الأمر كذلك لخضعت كل المشتريات لمثل تلك الضريبة حتى لو كانت مشتريات أثاث أو سيارات أي أجهزة ومعدات من الخارج، وهو ما يخالف نص المادة ٦٨ (ج) من النظام الضريبي والتي استثنت شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى من الخضوع لضريبة الاستقطاع.

والدليل على عدم وجود أي مقابل للضمان وأنه ضمان جودة المنتجات فقط ما نص عليه بند الضمان والذي ورد في عقد شركة (ب) (على سبيل المثال) كما يلي:

المادة (١٢) الضمان:

"يضمن المورد التصميم الكلي للآلات (وذلك لا يتضمن الأجزاء الإضافية وتلك المرتبطة بالأسلاك)، كما يضمن المورد الآلات وجميع أجزائها ضد عيوب التصنيع وأخطاء الصناعة أو الاختيار الخاطئ للمواد.

وفي حالة إذا وجدت الآلات في حالة معيبة فإن المورد مخير بين أن يقوم باصطلاح الآلة أو استبدالها خلال مدة مناسبة بدون أي تكلفة على المشتري، إلا إذا كانت المشكلة قد حدثت نتيجة سوء استخدام من المشتري.

الأجزاء المعيبة التي يتم استبدالها طبقًا لهذا البند سوف يتم استبدالها بتصرف حر من المورد.

مدة الضمان سوف تكون ١٢ شهرًا من تاريخ القبول أو خلال ١٨ شهرًا من تاريخ التسليم، أيهما أولًا.

ومن خلال استعراض المادة المشار إليها أعلاه يتضح بأنه لا يوجد مقابل مادي لتقديم الضمان، كما أنها ليست خدمة يقدمها مورد الآلات وإنما هي التزام تجاري عليه تجاه المشتري.

بناءً على ما سبق فإن المكلف يطالب المصلحة بإلغاء ضريبة الاستقطاع وغرامات التأخير المحتسبة على مقابل الضمان؛ حيث تم الإفادة والإثبات بعدم وجود مقابل له.

ب - خدمات التركيب:

قامت المصلحة باحتساب ضريبة استقطاع على ١٠% من إجمالي قيمة الآلات المستوردة بمبلغ إجمالي (٤٢٠,٤٨٨,٩٠) ريالًا على اعتبار أن قيمة خدمات التركيب متضمنة في القيمة الإجمالية للعقد ولا يمكن فصلها في جميع العقود وهو ما يخالف الواقع، وليبيان الحالة نرفق لكم بيانًا توضيحيًا بقيمة الآلات وأسماء الموردين والدول المرتبطة بعمليات التوريد، وأورد المكلف وجهت نظره في الاعتراض على هذا البند كما يلي:

١ -الدفاع الأصلي:

طبقًا لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي تنص المادة السابعة على أنه "تخضع الأرباح العائدة لمشروع دولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يباشر المشروع نشاطًا في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة فيها، فإن باشر المشروع

نشاطًا كالمذكور آنفًا، فإنه يجوز فرض الضريبة على أرباح المشروع في الدولة المتعاقدة الأخرى، ولكن بالقدر الذي يمكن أن ينسب منه إلى تلك المنشأة الدائمة فقط".

بناءً على ما سبق يجب عدم خضوع الخدمات المؤداة بواسطة شركات من دول لديها اتفاقيات منع ازدواج ضريبي مع المملكة العربية السعودية؛ وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع بالمملكة العربية السعودية، وذلك طبقاً للمادة (٣٥) من النظام الضريبي بالمملكة العربية السعودية والتي نصت على أنه: "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام، تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي".

ويتضح أن بعض عقود التوريد والتركيب قد تمت مع شركات فرنسية وصينية وإيطالية وتركية وهي من الدول التي يوجد بينها وبين المملكة اتفاقيات منع ازدواج ضريبي ولذلك لا تنطبق ضريبة الاستقطاع على المدفوعات التي تمت لتلك الشركات مع الأخذ في الاعتبار أن تواجد ممثلي تلك الشركات في المملكة كان لمدد لا تتجاوز الفترات المسموح بها في الاتفاقيات المذكورة؛ وبالتالي لا ينطبق شرط المنشأة الدائمة، ولا تخضع تلك الخدمات للضريبة السعودية وإنما تخضع في الدولة المتعاقدة الأخرى وذلك لمنع الازدواج الضريبي.

علاوة على ما سبق، فإن الشركة قد قامت بالتعاقد مع شركة (س) الألمانية وشركة (م) الفنلندية وقامت بالسداد لهما طبقاً للجدول المرفق، وحيث لا توجد اتفاقية منع ازدواج ضريبي بين المملكة ودولتي ألمانيا وفنلندا، ولذلك فإن الشركة ترى أحقية المصلحة في المطالبة بضريبة الاستقطاع الغرامات المستحقة عن هذين العقدین، ولذلك تجدون مرفقاً طيه شيك مصدق رقم ٨٩١٩٣٠ وتاريخ ٢٠١٣/٥/٢٠م بمبلغ ١٦٦,٧٦٤ ريالاً فقط مائة وستة وستون ألف وسبعمئة وأربعة وستون ريالاً) سداداً لضريبة الاستقطاع وغرامات التأخير المستحقة في هذا الشأن.

وقد أرفق المكلف بياناً توضيحياً لكيفية احتساب الضريبة الغرامات.

٢ - الدفاع الاحتياطي:

وفقاً لما تم إيضاحه أعلاه فإن المصلحة قد احتسبت ضريبة استقطاع على ١٠% من إجمالي قيم الآلات المستوردة بمبلغ إجمالي قدره (٤٢٠,٤٨٨,٩٠٠) ريالاً بدون النظر في تفاصيل هذا المبلغ والمدفوع الفعلي وإمكانية فصل قيمة الخدمة عن قيمة المعدات والآلات، وفي هذا الصدد فقد قام المكلف بإعداد بيان تفصيلي لتوضيح طبيعة العقود وما إذا كانت تتضمن خدمة التركيب من عدمه. وكذلك يتضح منه ما يلي:

أغفلت المصلحة في ربطها المذكور أن جميع الفواتير الواردة من شركة (ب) مذكور فيها قيمة خدمات التركيب بالتفصيل، وبمراجعة فواتير الشركة وعددها ستة فواتير بإجمالي ٢٣,٢٦٢,٥٧٤ ريالاً يتبين تفاصيل المبالغ المدفوعة مقابل التركيب بقيمة إجمالية (٩٢٦,٧٢٩) ريالاً، ولم يتم سداد هذا المبلغ بالكامل حتى تاريخه.

وأفاد المكلف بأن بعض التعاقدات تتم للتوريد فقط ولا يوجد أي عمليات تركيب أو خدمة من أي نوع وذلك لصغر حجم الآلات وعدم الحاجة إلى مساعدة خارجية للتركيب، وإنما يتم ذلك من خلال قسم الصيانة بالشركة؛ وعلى سبيل الحصر فإن تلك الحالة قد حدثت مع ثلاثة موردين وهم شركة (ب)، وشركة (ج) الإيطالية، وشركة (ع)، بمبلغ إجمالي عن الثلاث تعاقدات قدره (١,٧١٧,٧٣٠) ريالاً وبناءً عليه لا يستحق عن هذا المبلغ أي ضريبة استقطاع.

كما أفاد المكلف بأنه وطبقاً لبنود التعاقد قام باحتجاز مبلغ ١٠% من قيمة التعاقد حتى يتم تجربة الآلات والتشغيل النهائي، ولذلك يوجد مبالغ محتجزة حتى تاريخه بمبلغ ١,٠٧٠,٥٥٦ ريالاً وبالتالي لا يستحق عنها ضريبة استقطاع حتى يتم السداد الفعلي.

كما يتضمن العقد مع شركة (د) الإيطالية شراء قطع غيار بمبلغ (٢٢٢) ألف يورو، وهو ما يعادل (١,٢٦٥,٤٠٠) ريال سعودي، وذلك المبلغ لا يتضمن أي مبالغ تخص التركيب، وبالتالي يجب استبعاده بالكامل من الخضوع لضريبة الاستقطاع.

وأضاف المكلف في مذكرته الإلحاقية عددًا من النقاط على النحو التالي:

أولاً: خدمات التركيب ليست جزء من عقد شركة (د):

أن العقد لا يتضمن خدمات تركيب بقيمة محددة حيث إن التركيب يتم عن طريق قسم التركيبات بالشركة، وإنما الإشراف على توريد الآلات من قبل المورد هو جزء لا يتجزأ من عملية توريد الآلات ذات التقنية العالية حتى تضمن الشركة المستوردة كفاءة تشغيل الآلات، ولذلك لا يمكن احتساب أي مقابل لعملية الإشراف على التركيب من قبل الشركة الموردة.

ثانياً: اتفاقية منع الازدواج الضريبي:

أفاد المكلف بأنه قد قام بسداد ٩٠% من قيمة الآلات قبل توريد الآلات وقامت باحتجاز ١٠% من قيمة الآلات حتى تضمن تشغيل الآلات بشكل سليم قبل سداد القيمة المتبقية للمورد (أي مقابل الإشراف على عملية التركيب. إذا سلمنا بوجهة نظر المصلحة)، وفي هذا الشأن يؤكد المكلف على أن عملية سداد مستحقات شركة (د)، مقابل الإشراف على التركيب، قد تمت خلال العام ٢٠١١م، أي بعد دخول اتفاقية منع الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة العربية السعودية وإيطاليا حيز التنفيذ ولذلك يطالب المكلف بتطبيق الاتفاقية المذكورة، وبناء عليه سوف تعفي المدفوعات مقابل خدمات فنية من ضريبة الاستقطاع.

ثالثاً: مبالغ لم تسدد بعد:

وأرفق المكلف كشفًا تفصيليًا بتواريخ سداد مستحقات شركة (د) والذي يتضح منه أن قيمة الآلات والمعدات وتمثل ٩٠% من العقد قد تم سدادها بتاريخ قبل يونيو ٢٠١١م، أما قيمة خدمات التركيب، باعتبار ال ١٠% المحتجزة من قيمة العقد، فهي مقابل سلام عملية التركيب وجميع تلك المبالغ قد تم سدادها خلال الفترة من يوليو ٢٠١١، وحتى آخر دفعة بتاريخ ١٢ مارس ٢٠١٤م بمبلغ وقدره (١,٢٠٦,١٥٨) ريالاً سعودياً (باعتبار سعر اليورو بالنسبة للريال السعودي في تاريخ السداد)، وبناءً عليه يجب تطبيق اتفاقية منع الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة العربية السعودية وإيطاليا على تلك المبالغ حيث أن تاريخ تطبيق اتفاقية إيطاليا هو أول يناير ٢٠١٠م، وبالتالي يجب إعفاء تلك المبالغ من ضريبة الاستقطاع.

ب - وجهة نظر المصلحة:

توضح المصلحة أن المكلف أكد في اعتراضه على أن شركة (د) الإيطالية تقوم بخدمات الإشراف على توريد وتركيب هذه الآلات ذات التقنية العالية ضمن العقد المبرم معها؛ وعليه يعتبر العقد شاملاً لقيمة الإشراف على التوريد والتركيب، ويعتبر ذلك دخلياً متحققاً للشركة الإيطالية غير المقيمة طبقاً لأحكام المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، ويخضع لضريبة الاستقطاع كون الشركة غير مقيمة.

وحيث أن المكلف لم يقدم بياناً بقيمة أعمال الإشراف على التوريد والتركيب، ولم ينص العقد على قيمة محددة لهذه الأعمال تم تحديد نسبة ١٠% من قيمة العقد مقابل الأعمال المصاحبة لعقد التوريد تطبيقاً لأحكام البند السادس من المادة السادسة عشرة من اللائحة التنفيذية التي تنص على (في حالة وجود أعمال مصاحبة لعقود التوريد للمملكة غير محددة القيمة بشكل مفصل في العقد فتقدر إيرادات كل عمل مصاحب ثم ممارسته داخل المملكة بما نسبته ١٠% من إجمالي كامل قيمة العقد).

كما أن المكلف لم يقدم المستند المؤيد للسداد رفق اعتراضه، على الرغم من ضمي فترة طويلة من تاريخ الخدمة حتى تاريخ تقديم الاعتراض أي من أول عام ٢٠١١م حتى فبراير ٢٠١٤م للحكم على مدى انطباق الاتفاقية من عدمه، ولهذا ترى المصلحة صحة إجراءاتها.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة؛ تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في اعتقاد المكلف أن العقد محل الخلاف لا يتضمن مقابلًا لعملية الإشراف على التركيب؛ حيث يراه جزءًا من عملية التوريد نفسها، إضافة إلى اعتقاده أن اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وإيطاليا تعفيه من هذه الضريبة فيما لو وجدت، في حين ترى المصلحة أن العقد محل الخلاف يتضمن خدمات مصاحبة، تتمثل في الإشراف على التوريد والتركيب؛ مما يوجب استقطاع ضريبة على المبالغ المحولة، وقد اطلعت اللجنة على الأجزاء ذات العلاقة من العقد محل الخلاف، ووجدت أن الشركة غير المقيمة (شركة (د) الإيطالية) ملتزمة بتشغيل المعدات من جانب فنيين خاصين بها (المادة ١١) كما وجدت اللجنة أن الشركة غير المقيمة ملتزمة التدريب على الصيانة والتشغيل.

وترى اللجنة أن مقابل هذه الخدمات يعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة العربية السعودية، وفقًا لما نصت عليه الفقرة (٨) من المادة الخامسة من النظام الضريبي، والفقرة (٧) من المادة الخامسة لللائحة التنفيذية؛ ومن ثم يجب أن تخضع للضريبة؛ وفقًا لأحكام المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي، والمادة الثالثة والستين من لائحته التنفيذية.

وحيث إن مقابل خدمات الإشراف والتدريب تمثل أعمالًا مصاحبة لعقود التوريد غير محددة القيمة بشكل منفصل عن العقد؛ فإنه تقدر إيرادات هذه الأعمال المصاحبة بنسبة (١٠%) لغرض فرض الضريبة عليه، وفقًا لأحكام الفقرة (٦) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي أما ما دفع به المكلف من إعفاء هذه المبالغ من الضريبة وفقًا لأحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين المملكة وإيطاليا، فإن اللجنة بعد دراسة هذه الاتفاقية وبعد دراسة العقد الموقع بين المكلف والشركة غير المقيمة اتضح لها ما يلي:

أولاً: أن بنود العقد تنص على أن نهاية التسليم في شهر أكتوبر ٢٠٠٨م.

ثانيًا: أن مصدر دخل هذه الخدمات قد تحقق للشركة غير المقيمة قبل تاريخ سريان الاتفاقية المحدد بتاريخ اليوم الأول من شهر يناير لعام ٢٠١٠م، وفقًا لتعميم مدير عام المصلحة رقم ٩/١٨٨ وتاريخ ١٤٣١/١/١٣هـ ولذا ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة، مع فرض غرامة تأخير السداد وفقًا للنظام.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقًا لحجتي القرار.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

- رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة وفرض غرامة تأخير السداد عليه؛ وفقًا لحجتي القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسببًا إلى اللجنة الاستئنافية خلال مدة ستين يومًا من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق،،