

(القرار رقم ٣ لعام ١٤٣٦هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية

بشأن اعتراض شركة (أ)

برقم (٤) لعام ١٤٣٥هـ

على ربط مصلحة الزكاة والدخل للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م

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

ففي يوم الإثنين ٢٣/٠٢/١٤٣٦هـ انعقدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

١-الدكتور.....	رئيسًا
٢-الدكتور.....	نائبًا للرئيس
٣-الدكتور.....	عضوًا
٤-الدكتور.....	عضوًا
٥-الأستاذ.....	عضوًا
٦-الأستاذ.....	سكرتيرًا

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/٠٢/٠٢هـ، ممثلًا عن المكلف وحضر و و ممثلين عن المصلحة للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ) على خطاب المصلحة المتضمن رفض رد مبلغ ضريبة الاستقطاع المورد بالزيادة (من وجهة نظر الشركة) عن الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م ويعترض المكلف على:

-استرداد ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م.

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٦٧٨/١٦/١٤٣٥ وتاريخ ١٤٣٥/٦/٦هـ على النحو الآتي:

الناحية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف بالخطاب المتضمن رفضها رد مبلغ ضريبة الاستقطاع المورد بالزيادة (من وجهة نظر الشركة) عن الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م بخطاب المصلحة رقم ١١٦٠/٢٣/١٤٣٥هـ وتاريخ ١٣/٢/١٤٣٥هـ وقد اعترض المكلف على ذلك بخطابه المفيد لدي المصلحة برقم ٦١٦/٢٣/١٤٣٥هـ وتاريخ ٢٠/٢/١٤٣٥هـ، وبذلك يكون الاعتراض مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه خلال الأجل المحدد نظامًا بستين يومًا من تاريخ الإبلاغ بالربط الضريبي وفقًا للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ.

الوقائع:

خلال جلسة الاستماع سألت اللجنة الطرفين: هل لديكم أي إضافة على المذكرات المرفوعة للجنة؟ فأجاب المكلف: أقدم مذكرة تفصيلية توضح وجهة نظر المكلف وتم تزويد ممثلي المصلحة بنسخة منها ثم علق ممثلو المصلحة: بعد الاطلاع على ما قدمه ممثل المكلف من وجهة نظر الشركة حول نسبة ضرائب الاستقطاع على الشركات المرتبطة نرى أنها لم تخرج عن ما قدمه في مذكرة اعتراضه وما أشارت إليه المصلحة في مذكرتها المرفوعة للجنة الموقرة، أما بالنسبة للإضافة كان المكلف يقدم إقراراته عن ضرائب الاستقطاع بنسبة ١٥% ويفيد أنه قدمها مع الاحتجاج حتى يصبح الأمر نهائيًا وهذا إقرار منه أنه إذا أصبح الأمر نهائيًا وملزمًا فهو قد سدد ما عليه، ولهذا السبب نقدم للجنة القرار الوزاري ١٧٧٦ في ١٨/٥/١٤٣٥ هـ والذي حسم موضوع النسب للاستقطاع مع الجهات المرتبطة مع العلم أنه كان محسومًا لدي المصلحة، حيث أشير فيه، أولًا: إلى تعديل الخاتين الثانية والثالثة من الجدول، وكما أشار إلى أن هذا التعديل لتوضيح المقصود منها ولإزالة اللبس عنها، ثانيًا يطبق هذا القرار من تاريخه بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا إضافة إلى صدور قرارات من اللجنة الاستئنافية تفيد بهذا المعنى تطبيق القرار الوزاري الجديد.

ثم علق ممثل المكلف: القرار الوزاري المذكور هو تعديل لبعض الفقرات في اللائحة التنظيمية ومنها المادة ٦٣ وقد أشارت إلى التعديل في نفس القرار الفقرة (ط) في تعديل الخاتين الثانية والثالثة من المادة الثالثة والستين، وتطبيق القرار يكون من تاريخه، أما الإشارة في القرار عن الحالات المعترض عليها والتي لم يصح الربط فيها نهائيًا فهي إشارة واضحة وصريحة للإقرارات الضريبية والزكوية ولا تشمل ضريبة الاستقطاع لأنه لا يتم الربط علي ضريبة الاستقطاع، كما أول الإشارة إلى أنه من المعروف في حالة تطبيق أي نظام يتم تطبيقه من تاريخه وللفترات اللاحقة ولا يكون بأثر رجعي.

وعلق ممثلو المصلحة: سوف أنقل ما ورد في جميع الإقرارات المقدمة من المكلف عن ضريبة الاستقطاع (أنه يسدد ضريبة الاستقطاع مع الاحتجاج ريثما يتم البت في هذا الموضوع ويحتفظ بحقه في طلب الاسترداد مستقبلاً إذا ما تم البت في هذا الموضوع وفقًا لمفهوم الشركة) بمعنى أنه ليس اعتراضًا، ثانيًا: ترك حرية اتخاذ القرار للجهات المسؤولة مبدئيًا موافقته على ما تصدره وهذا ما تم.

وقد جاء في المذكرة المقدمة من المكلف خلال الجلسة:

«نشير إلى خطاب سعادتكم رقم ١٩٣/٥٠٠ تاريخ ١٢/٢٥/١٤٣٥ هـ والمتضمن أخطار بتحديد جلسة لمناقشة اعتراض الشركة المذكورة أعلاه على رفض المصلحة استرداد ضريبة استقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م والمتضمن في طيه وجهة نظر مصلحة الزكاة والدخل في رفض طلب استرداد ضريبة الاستقطاع وفيما يلي نقدم ملاحظتنا ردًا على وجهة نظر المصلحة.

أولًا: قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٣٩ لعام ١٤٣٣ هـ:

أيدت اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم ١١٣٩ لعام ١٤٣٣ هـ المكلف بأن الخدمات الفنية الاستشارية المقدم من جهة ذات علاقة تخضع لنسبة ٥% بناءً على ما يلي:

- ينبغي أن يطبق معدل ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للخدمات الفنية أو الاستشارية كضريبة استقطاع محددة كما هو منصوص عليه في المادة ٦٣ (١) (أ) من اللائحة التنفيذية أسوة بسعر ضريبة الاستقطاع على التأمين والفوائد والإيجارات وظلافه.

- أن ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها «دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس مرتبطة في المادة ٦٣ (١) (أ) من اللائحة التنفيذية والتي تخضع لنسبة ١٥% تشير إلى الدفعات التي تتسم بطبيعة عامة والتي لا يمكن أن تندرج ضمن فئة

محددة بموجب النظام، ولكن الالئحة نصب على أن الؤام الفئفة والاسئشارفة المقءمة من ءهة ءفر مقفمة على وءه العموم ئؤضع لضرففة الاسئقءاع بمعدل ٥% ولم فءء سواءً كان من ءهة ذات علاقة أو ءلافه.

وعلفه نففءكم بأن الشرفة المذكورة أعلاه قامء بسءاء ضرففة الاسئقءاع بمعدل ١٥% على دفءاء ئنءرء ضمن الؤام الفئفة والاسئشارفة المقءمة من ءهة ذات علاقة وقءمء طلب اسئراء الاسئقءاع المءفوعة بالزفءاء (١٠%) ءلال السواء المنئهفة فف ٣١ ءفسمبر ٢٠٠٥ ءى ٢٠١٢م (مرفق صورة عن طلب الاسئراء).

ففما فلف ملؤص سنوف وئسوف لمبالء ضرففة الاسئقءاع المءفوعة بالزفءاء لمصلءة الزكاة والءءل ءلال السواء المذكورة أعلاه:

السنة	نسبة ضرففة الاسئقءاع%	الضرففة المسءء للمصلءة على أساس ١٥%
٢٠٠٥	%١٥	١,٨٥٤,٧٩٤
٢٠٠٦	%١٥	٦,٤١٢,٠٦٠
٢٠٠٧	%١٥	٦,٩٨٢,٢٢٦
٢٠٠٨	%١٥	١٠,٩٢٩,٤٥٨
٢٠٠٩	%١٥	٤,٤١٧,٢٨٩
٢٠١٠	%١٥	٢,٦٥٩,٨٢٧
٢٠١١	%١٥	٤,٣٤٨,٥٣٠
٢٠١٢	%١٥	٧,٩٠٠,٩٧٩
المءموع للمصلءة على أساس ١٥%		٤٥,٥٠٥,١٧٣
المبلء الؤاع لضرففة الاسئقءاع بمعدل ٥%		١٥,١٦٨,٣٩١
المبلء المءفوع بالزفءاء (بمعدل ١٠%) المطلب اسئراءه		٣٠,٣٣٦,٧٨٢

ثانيا: الرد على وجهة نظر المصلحة في رفض طلب الاسترداد:

أ- وجهة نظر المصلحة (من الناحية الشكلية):

الاعتراض غير مقبول من الناحية الشكلية لأنه غير مسبب تطبيقًا لأحكام البند الأول من المادة الستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حيث لم يتضمن الاعتراض الأسباب التي توضح وجهة نظر المكلف وإنما اكتفى بالإشارة للأسباب الواردة في خطاب المصلحة ولم يرد عليها وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات منها القرار الاستثنائي في (١٢٧٧) لعام ١٤٣٤هـ إضافة إلى التحفظ بتطبيق أحكام الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه إذا دفع مبلغ إلى مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية.

ملاحظة الشركة على وجهة نظر المصلحة:

الشركة لا تتفق مع وجهة نظر المصلحة وذلك للأسباب التي تم ذكرها في خطاب طلب الاسترداد بتاريخ ١/٢٩/١٤٣٥هـ (مرفق صورة منه).

ب- وجهة نظر المصلحة (من الناحية الموضوعية):

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

ملاحظة الشركة على وجهة نظر المصلحة:

تفيد الشركة بأنه بناءً على تعاميم مصلحة الزكاة والدخل فإن الدفعات المقدمة إلى شركات مرتبطة للحصول على «خدمات فنية واستشارية» يجب أن تصنف ضمن «خدمات مدفوعة لشركات مرتبطة» ويتم سداد ضريبة استقطاع عن هذه الدفعات بسعر ١٥% عوضًا من ٥% وهذا ما صحته اللجنة الاستثنائية في قرارها رقم ١١٣٩ لعام ١٤٣٣هـ، حيث قضت بسداد ضريبة الاستقطاع عن مثل هذه الخدمات بسعر ٥%.

وحيث إن الضريبة المستقطعة في الإقرارات المقدمة من قبل الشركة تم سدادها بموجب طلب المصلحة، فلا يصح القول بأن إقرار المكلف يمثل ربطًا ذاتيًا منه ولا يجوز الاعتراض عليه في هذه الحالة أيضًا، أن تعديل اللائحة التنفيذية في هذا الخصوص بموجب القرار الوزاري رقم ١٧٦٦ تاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ لهو دليل قاطع على إدراك المصلحة بأن نص اللائحة التنفيذية يشير إلى أن الدفعات المقدمة للحصول على هذه الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بسعر ٥% سواء كانت مقدمة من جهة ذات علاقة أو خلافه.

ونود أن نذكر المصلحة بأن النظام أعطى المكلف مدة ١٠ سنوات لتعديل أو تقديم إقرار جديد بالنسبة لضريبة الاستقطاع في حالة وجود أي أخطاء في الاحتساب أو سعر الضريبة، وهذا ما قام به المكلف عندما طلب تعديل سعر الضريبة إلى ٥% بدلًا من ١٥% خلال الفترة النظامية المسموح له خلالها بالقيام بالتعديل وطلب الاسترداد بفرق سعر الضريبة من ١٥% إلى ٥%.

ج-وجهة نظر المصلحة (من الناحية الموضوعية-1):

أن المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 10% طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

ملاحظة الشركة على وجهة نظر المصلحة:

كما أشرنا أعلاه، لقد أصدرت اللجنة الاستثنائية قرارها رقم 1139 لعام 1433هـ لتؤكد بأنه بموجب أحكام المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية فإن الدفعات المقدمة إلى جهات ذات علاقة أو خلافه للحصول على «خدمات فنية واستشارية» تخضع لضريبة الاستقطاع بسعر 5%.

أيضاً، تعديل اللائحة التنفيذية بموجب القرار الوزاري المشار إليه أعلاه يدل على أن نص اللائحة التنفيذية قبل التعديل ينص على أن سعر الاستقطاع هو 5% بناءً على ما يلي:

- يطبق معدل ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للخدمات الفنية والاستشارية كضريبة استقطاع محددة كما هو منصوص عليه في المادة 63 (أ) من اللائحة التنفيذية أسوة بسعر ضريبة الاستقطاع على التأمين والفوائد والإيجارات وخلافه.

- أن ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها «دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة» في المادة 63 (1) (أ) من اللائحة التنفيذية والتي تخضع لنسبة 10% تشير إلى الدفعات التي تتسم بطبيعة عامة والتي لا يمكن أن تندرج ضمن فئة محددة بموجب النظام لكن النظام نص على أن الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من جهة غير مقيمة على وجه العموم تخضع لضريبة الاستقطاع بمعدل 5% ولم يحدد سواً كان من جهة ذات علاقة أو خلافه.

د-وجهة نظر المصلحة (من الناحية الموضوعية-2):

إن نظام ضريبة الدخل نص في الفقرة (1/أ) من المادة (68) على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة 10% مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى فجاءت اللائحة في الفقرة (1) من المادة (63) منها وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة (10%) دون تحديد طبيعة تلك الخدمات مما يعني أن النص جاء مطلقاً لينطبق على أي نوع من الخدمات المؤداة، حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول من المادة (63) 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 10% وبين تلك الخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة غير مقيمة فتخضع لضريبة الاستقطاع 10% وبين تلك الخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة غير مقيمة فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع للضريبة بنسبة 10%.

ملاحظة الشركة على وجهة نظر المصلحة:

تفيد الشركة بأن المادة (63) الفقرة (1) من اللائحة التنفيذية تنص وبكل وضوح بأن الدفعات المقدمة للحصول على «خدمات فنية أو استشارية» تخضع لضريبة الاستقطاع بسعر 5%، وبأن كلمة «خدمات» كما تم استخدامها في المادة (63) الفقرة (1) غير معرفة وبالمقابل فإن «الخدمات الفنية والاستشارية» تم تعريفها في اللائحة التنفيذية بشكل واضح وصريح ولم يتم التفريق بين الدفعات المقدمة للجهات ذات العلاقة أو سواها للحصول على «الخدمات الفنية والاستشارية» وعليه لا يجب القول بأن كلمة «خدمات» تفيد العموم لتتضمن الخدمات الفنية والاستشارية وهذا ما أكدته اللجنة الاستثنائية في قرارها.

ه- وجهة نظر المصلحة (من الناحية الموضوعية-٣):

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

ملاحظة الشركة وعلى وجهة نظر المصلحة:

توضح الشركة الآتي:

- ينبغي أن يطبق معدل ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للخدمات الفنية أو الاستشارية كضريبة استقطاع محددة كما هو منصوص عليه في المادة ٦٣ (١) (أ) من اللائحة التنفيذية أسوة بسعر ضريبة الاستقطاع على التأمين والفوائد والإيجارات وظلافه.

- أن ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها «دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة في المادة ٦٣ (١) (أ) من اللائحة التنفيذية والتي تخضع لنسبة ١٥% تشير إلى الدفعات التي تتسم بطبيعة عامة والتي لا يمكن أن تندرج ضمن فئة محددة بموجب النظام، لكن النظام نص على أن الفنية والاستشارية المقدمة من جهة غير مقيمة على وجه العموم تخضع لضريبة الاستقطاع بمعدل ٥% ولم يحدد سواءً كان من جهة ذات علاقة أو خلافه.

ه- وجهة نظر المصلحة (من الناحية الموضوعية-٤):

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

ملاحظة الشركة على وجهة نظر المصلحة:

يتضح من طلب الاسترداد المقدم من قبل الشركة بأن هذه الدفعات تم تقديمها لأطراف ذات علاقة بدول تتسم بأنظمة ضريبية متطورة وصارمة مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وعليه فإن ملاحظة المصلحة بأن سبب إخضاع مثل هذه الدفعات إلى ضريبة استقطاع بسعر ١٥% يحد من التجنب الضريبي لا ينطبق على حالة عملينا .

على المصلحة أن تأخذ بواقع الحالة، وألا تبني قراراتها على افتراضات قد تؤدي إلى اتخاذ قرار غير عادل ومنصف للشركة والأخذ بقرارات اللجنة الاستئنافية والتي عادة تأخذها المصلحة كمرجع لها في إصدار قراراتها، والتي لم تعمل به في هذه القضية وعليه فإن الدفعات المقدمة للحصول على خدمات فنية أو استشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بسعر ٥% بغض النظر عن العلاقة مع المستفيد.

ز- وجهة نظر المصلحة (من الناحية الموضوعية-٥):

أن الضريبة المستقطعة من غير المقيم طبقاً لمعظم الأنظمة الضريبة العالمية يقوم بحسمها من الضريبة المستحقة عليه في دولته عند تقديم إقراره بعد أن يقدم ما يفيد سدادها في الدول التي استقطعت منه الضريبة وأن استرداد المكلف لهذه

الضريبة المستقطعة المسددة طبقاً لإقراره بعد أن سبق له حسمها في دولته قد يساعد على التجنب الضريبي لذلك كان يجب على المكلف تقديم ما يفيد عدم حسم غير المقيم لهذه الضريبة عند تقديم إقراراته في دولته.

ملاحظة الشركة على وجهة نظر المصلحة:

أن الإعفاءات الضريبية وأسعار الضريبة المخفضة بموجب الأنظمة المعمول بها في الدول الأخرى لا تنطبق في المملكة العربية السعودية ولا يجب الأخذ بها كذريعة لاحتمال وقوع التجنب الضريبي أو كأساس لرفض طلب الاسترداد المقدم من قبل الشركة وعليه فإن ملاحظة المصلحة الموضحة أعلاه ليس لها صلة بطلب الشركة لاسترداد مبالغ ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة، حيث إن نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية ينص على أن هذه الدفعات تخضع لضريبة الاستقطاع بسعر 0%.

ج- وجهة نظر المصلحة (من الناحية الموضوعية - ٦):

الشركة لم تعترض أو تتحفظ ضمن الإقرارات المقدمة منها على إجراءاتها الخاص بإخضاع تعاملاتها مع الجهات المرتبطة بنسبة 10% مما يشير إلى قناعتها بصحة هذا الإجراء.

ملاحظة الشركة على وجهة نظر المصلحة:

الشركة لا تعترض إلا على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من الجهات المرتبطة فقط.

ط- وجهة نظر المصلحة (من الناحية الموضوعية - ٧):

بالنسبة للسنوات ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م لا يحق للمكلف المطالبة باسترداد المبالغ المسددة بالزيادة (من وجهة نظره) تطبيقاً لأحكام البند الأول من المادة السادسة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام التي نصت على (يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة).

ملاحظة الشركة على وجهة نظر المصلحة:

بالإشارة إلى الفقرة (١) من المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، فإن المصلحة تقر بأدعية الشركة في طلب استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة خلال الأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٢م بمبلغ ٢٠,١٧٠,٧٢٢ ريالاً سعودياً (١٠%) بموجب نظام ضريبة الدخل وأن المبالغ المدفوعة بالزيادة عن السنوات ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م و٢٠٠٧م لا يمكن استردادها وذلك لانتهاء المدة النظامية المحددة كالتالي:

السنة	يحق للمكلف طلب الاسترداد بموجب الفترة النظامية وفقاً للمصلحة	لا يحق للمكلف طلب الاسترداد بموجب الفترة النظامية وفقاً للمصلحة
٢٠٠٥	-	١,٨٥٤,٧٩٤
٢٠٠٦	-	٦,٤١٢,٠٦٠
٢٠٠٧	-	٦,٩٨٢,٢٢٦
٢٠٠٨	١٠,٩٢٩,٤٥٨	-
٢٠٠٩	٤,٤١٧,٢٨٩	-

٢٠١٠	٢,٦٥٩,٨٢٧	-
٢٠١١	٤,٣٤٨,٥٣٠	-
٢٠١٢	٧,٩٠٠,٩٧٩	-
المجموع للمصلحة أساس ١٥%	٣٠,٢٥٦,٠٨٢	١٥,٢٤٩,٠٩٠
المبلغ بالزيادة (١٠% المطلوب استرداده	٢٠,١٧٠,٧٢٢	١٠,١٦٦,٠٦٠

وبهذا الصدد نود أن نلفت انتباه سعادتكم إلى المادة ٦٣ (الفقرة ٩-ج) والتي تلزم المكلف بضريبة الاستقطاع الاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع مع المستندات المؤيدة لها لمدة لا تقل عن عشر سنوات بعد الدفع، وتمدد فترة الاحتفاظ بالسجلات إذا كان الموضوع لا يزال محل الدراسة من قبل المصلحة أو الجهات المختصة حتى إنهاء الدراسة أو صدور قرار نهائي.

وبناءً عليه فإن الفترة النظامية فيما يتعلق بأمور ضريبة الاستقطاع هي عشر سنوات مما يقضي بأحقية الشركة باسترداد مبالغ ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة عن الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م.

أيضاً إن الشركة قامت بسداد ضريبة استقطاع بسعر ١٥% بموجب تعليمات المصلحة وأن قرار اللجنة الاستثنائية صدر في عام ١٤٣٣هـ وقامت الشركة بطلب الاسترداد فور عملها بأن تعليمات المصلحة بسداد ضريبة الاستقطاع بسعر ١٥% عن الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من شركات مرتبطة غير صحيح وعليه، فإن المسألة أصبحت مسألة حق مكتسب (نظامي) للمكلف مما يلغي بالفترة النظامية المحددة بموجب الفقرة (١) من المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل، ويستدعي العمل بموجب المدة النظامية المحددة بموجب المادة (٦٣) الفقرة (٩-ج) وهي عشر سنوات.

إضافة لما تقدم، تفيد الشركة بالآتي:

- لا يتم العمل بأثر رجعي نتيجة للتعديل على اللائحة التنفيذية المذكور مسبقاً عندما يكون الأمر المتنازع عليه منظوراً لدى ديوان المظالم.

- هنالك يقين دائم بأن أي تغيير يطرأ على النظام يكون من دون أي أثر رجعي وإن نظرية القاعدة النظامية والتيقن الذي تحمله تم تأكيدها من قبل منظمة (س)، وعلي منطلق هذه النظرية العالمية المفهوم لا يجب أن يكون للتغيير في النظام الضريبي أي أثر رجعي على المكلف حيث إن ذلك يتنافى مع مفهوم العدالة.

ثالثاً: القرارات المشار إليها من قبل مصلحة الزكاة والدخل:

نود أن نلفت انتباه سعادتكم بأنه لا يوجد بحوزتنا نسخة من القرارات التي تم الإشارة إليها من قبل مصلحة الزكاة والدخل في خطابها، وعليه يرجى تزويدنا بنسخة من هذه القرارات لتتمكن من التعقيب عليها:

- قرارات اللجنة الابتدائية الأولى رقم (١٢٧٧) ورقم (٢٦) ورقم (٣٧) لعام ١٤٣٤هـ.

- قرارات اللجنة الابتدائية الثانية رقم (١٢) لعام ١٤٣٤هـ ورقم (٢) لعام ١٤٣٣هـ.

- قرارات اللجنة الابتدائية الثالثة رقم (٣٣) ورقم (٣) ورقم (١٠) لعام ١٤٣٣هـ.

- قرارات الاستئنافية رقم (١١١٠) لعام ١٤٣٣هـ ورقم (١٠٩٨) لعام ١٤٣٢هـ.

نرجو أن نكون قد أوضحنا وجهة نظر الشركة، كما نلتمس من سعادتكم إصدار قراركم آخذين في عين الاعتبار الأنظمة والعدالة في إصدار الحكم».

الناحية الموضوعية:

- استرداد ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م.

وجهة نظر المكلف:

إشارة إلى خطاب (المصلحة) رقم ١٤٣٥/٢٣/١١٦٠هـ وتاريخ ١٤٣٥/٢/١٣هـ والمتضمن رفض (المصلحة) طلب الشركة المذكورة أعلاه استرداد مبلغ الضريبة الموردة بالزيادة عن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهات غير مقيمة مرتبطة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م بمبلغ وقدره ٣٠,٣٣٦,٧٨٢ ريالاً سعودياً.

نفيدكم بأن الشركة تعترض على قرار المصلحة بعدم قبول النظر في طلب الشركة للأسباب الواردة في الخطاب المذكور أعلاه وتطلب تحويل الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية للبت فيه.

وجهة نظر المصلحة:

بداية توضح المصلحة أن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف هي من واقع إقرار المكلف وليست من واقع ربط المصلحة وحيث إن إقرار المكلف يمثل ربطاً ذاتياً 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% طبقاً للمادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية له.

٢- إن نظام ضريبة الدخل نص في الفقرة (٦/أ) من المادة (٦٨) على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحدها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة ١٥% مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى ففرقت المادة (١/٦٣) من اللائحة بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة والخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة إذ نصت المادة على خضوع الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة للضريبة بنسبة (١٥%) دون تحديد طبيعة تلك الخدمات مما يعني أن النص جاء مطلقاً لينطبق على أي نوع من الخدمات المقدمة حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول ما المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية غير معرفة، والأصل في النكرة أنها تفيد العموم مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% إن 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 وعلى فرض أن اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تفرد فقرة خاصة بالخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة والتي تخضع للضريبة بنسبة ١٥% ومن ضمنها الخدمات الفنية والاستشارية فإن معنى ذلك أن الجهات غير المرتبطة لن تخضع لضريبة الاستقطاع نهائيًا لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة.

٤- إن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم للشركات العاملة في المملكة من قبل المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% هو أن ذلك الإجراء سيساهم في الحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسة وتحملها على فروعها المحلية كما أنه في بعض الحالات تكون المراكز الرئيسة 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 الرئيس والشركات المرتبطة وهي معفاة أو أن سعر الضريبة بالدول التي تعمل فيها أقل من نسبة الضريبة بالمملكة مما يساعد على التجنب الضريبي.

(١٠) لعام ١٤٣٣هـ الصادرة من اللجنة الثالثة بالرياض، وكذلك تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استثنائية منها القرار رقم (١١١٠) لعام ١٤٣٣هـ والقرار رقم (١٠٩٨) لعام ١٤٣٢هـ (الذي نعتقد أن المكلف أراد أن يشير إليه في اعتراضه ولكنه أشار خطأ إلى القرار الاستثنائي رقم (١١٣٩) نوضح أنه تم الاستئناف عليه لدى المحكمة الإدارية ولا يعتبر نهائيًا حتى تاريخه وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

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 جهات مرتبطة، ووفقًا للمادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المعدلة بالقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٥هـ المتضمنة «يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبالغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، ويستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار... إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%».

واستنادًا للبند (ثانيًا) من القرار الوزاري المشار إليه فإن القرار يطبق على الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا، وعليه ترى اللجنة تأييد المصلحة في رفض استرداد ضريبة الاستقطاع عن الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على ضريبة الاستقطاع المسددة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ترى اللجنة بالإجماع: تأييد المصلحة في رفض استرداد ضريبة الاستقطاع عن الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٢م. 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 طبقاً لهذا القرار.

والله الموفق