

(القرار رقم ٥ لعام ١٤٣٦هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية

بشأن اعتراض شركة (أ)

برقم (٦) لعام ١٤٣٥هـ

علي ضريبة الاستقطاع المسددة للفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م حتى يناير ٢٠١٣م

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

ففي يوم الاثنين ١٤٦٣/٤/٦هـ انعقدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام بمقر مصلحة الزكاة والدخل بالدمام والمشكلة على النحو التالي:

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

وقد حضر الجلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٦٣/٢/١٦هـ، و..... ممثلين عن المكلف، وحضر وممثلين عن المصلحة للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ) على ضريبة الاستقطاع المسددة للفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م حتى يناير ٢٠١٣م ويعترض المكلف على:

- استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م حتى يناير ٢٠١٣م.

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٤٣٥/١٦/٤١٨٥ وتاريخ ١٤٣٥/٦/٢٧هـ على النحو الآتي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أبلغت المصلحة المكلف برفض استرداد فرق ضريبة الاستقطاع عن الفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م حتى يناير ٢٠١٣م، بخطابها برقم ١٤٣٥/٢٣/١٠٣٤ وتاريخ ١٤٣٥/٢/٨هـ وقد اعترض المكلف على هذا الخطاب بخطابه المقيد لدي المصلحة برقم ١٤٣٥/٢٣/٨١١ وتاريخ ١٤٣٥/٣/٦هـ وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية الضريبية لتقديمه خلال الأجل المحدد نظاماً بستين يوماً من تاريخ الإبلاغ بالربط الضريبي وفقاً للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٣٥/١/١٥هـ.

الوقائع:

خلال جلسة الاستماع سألت اللجنة ممثلي المكلف: هل لديكم أي إضافة على ما ورد في مذكرة اعتراضكم السابقة مع تحديد فترة الاعتراض؟ فأجاب: يسر المكلف أن يفيد اللجنة الموقرة أن فترة الاعتراض هي من ديسمبر ٢٠٠٤م أما بخصوص نهاية الفترة فأطلب مهلة للرد عليها، وأقدم مذكرة إضافية توضح وجهة نظر المكلف وتم تزويد ممثلي المصلحة بنسخة منها مع كامل مرفقاتها. وعلق ممثل المصلحة إن الاعتراض حسب ما لدينا من صور هو من ديسمبر ٢٠٠٤م إلى يناير ٢٠١٣م والمذكرة المرفوعة لكم من المصلحة هي من أغسطس ٢٠٠٥م حتى يناير ٢٠١٣م وسوف يتم الرجوع إلى أصل الملف في المصلحة لتتأكد من الفترة المعترض عليها. وأضاف ممثل المكلف بأن نهاية الفترة هي يناير ٢٠١٣م، وقررت اللجنة إعطاء ممثلي المصلحة مهلة أسبوع لإفادة اللجنة عن الفترة المعترض عليها.

وجاء في المذكرة المقدمة من المكلف خلال الجلسة ما يلي:

"نشير إلى خطاب سعادتك رقم ١٨٧/٥٠٠ (الملحق ١) الذي تضمن إبلاغ موكلنا بموعد جلسة الاستماع بتاريخ ١٦/٢/١٤٣٦هـ (٨ ديسمبر ٢٠١٤) لمناقشة الاعتراض المقدم من قبل (أ) ضد خطاب مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) رقم ١٤٣٤/٢٣/١٠٣٤ المؤرخ في ٨/٢/١٤٣٥هـ (٢٠١٣/١٢/١١) (الملحق ٢) والذي رفضت فيه المصلحة طلب (أ) برد مبالغ ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على أتعاب الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة مرتبطة للفترة من أغسطس ٢٠٠٥م إلى يناير ٢٠١٣م (ينبغي أن تكون للفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م إلى ٢٠١٣م).

وفي هذا الخصوص وبالإضافة إلى المعلومات والتوضيحات المقدمة بموجب خطاب اعتراض (أ) رقم ٢١٢٢-١٣ج (الملحق ٣) تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأنها غير موافقة على وجهة نظر المصلحة الواردة في الخطاب رقم ١٤٣٥/١٦/١٤٨٥ (الملحق ٤) وتود (أ) أن تقدم الملاحظات التالية على وجهة نظر المصلحة الملاحظات الإضافية بخصوص الاعتراض المذكور أعلاه لاطلاع اللجنة الموقرة:

أ- ضريبة الاستقطاع تعتبر نهائية:

١- وجهة نظر المصلحة:

تتحفظ المصلحة بتطبيق أحكام الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية.

٢- وجهة نظر (أ)

١-٢ تود (أ) إفادة سعادتك بأنها على دراية بأن المادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد تنص على أن ضريبة الاستقطاع المدفوعة طبقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد تعتبر نهائية وبناءً 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 مؤيداً بالمستندات التي تظهر ذلك الخطأ.

تود (أ) إفادة سعادتك أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهة منتسبة قد سددت استناداً 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 احسابها بنسبة ١٥% لاطلاع سعادتك:

س ١١: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الفنية والاستشارية وعوائد القروض المدفوعة للمركز الرئيس 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 الرئيس أو لشركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥ في المائة....."

س ١٣: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي تدفعها شركة مقيمة إلى الشريك غير المقيم الاعتراري أو لشركات مرتبطة غير مقيمة مقابل توفير موظفين وتقديم خدمات فنية وخدمات أخرى بناءً على اتفاقية خدمات مبرمة بينهما؟

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

س ١٥: 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: نخضع 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 المقترحة أعلاه أن المصلحة قد أكدت مرارًا وتكرارًا بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهات منتسبة يجب احتسابها بنسبة ١٥% وليس ٥% (خلافاً لنص المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل). وبناءً 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 يتماشى 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 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 ديسمبر ٢٠٠٤ إلى يونيو 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 للاطلاع 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 تجديد 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. وتطبيق نسبة الـ ١٥% على تلك الدفعات التي لم تحدد لها نسبة ضريبة استقطاع مستقلة في النظام. ورغبة من موكلنا في تفادي التعرض لغرامة 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 وفقاً لمفهوم موكلنا".

نرفق في الملحق ٥ نسخة من إقرارات استقطاع الضريبة للشهرين يناير ٢٠٠٦ ويونيو ٢٠٠٨ على سبيل العينة تسهياً لاطلاع سعادتكم وذلك لإثبات أن موكلنا قد سجل اعتراضه في جميع إقرارات استقطاع الضريبة للفترة قيد الاعتراض.

تلاحظ اللجنة الموقرة من المقتطف المذكور أعلاه بأن (أ) قد احتفظت بحقها في طلب استرداد ضريبة الاستقطاع مستقبلاً إذا ما تم البت في هذا الموضوع وفقاً لمفهومها.

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 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 تسهياً لاطلاكم:

"أما ما ورد في نص الفقرة (هـ) من المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) 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 وفقاً لأحكام هذه المادة، وحيث إن الضريبة لم تستقطع وفقاً 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 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% بدلا من ١٥% على المبالغ المدفوعة إلى جهة منتسبة مقابل خدمات فنية واستشارية قد تم البت فيه في قضية مماثلة بالقرار الاستئنائي رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ فإن المصلحة لا يجوز لها أن تستند إلى أحكام المادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد. حيث يمكن الأحكام بالمادة ٦٨ (هـ) من نظام ضريبة الدخل الجديد فقط في حالة إذا كان واضحاً أن الضريبة قد استقطعت طبقاً 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 بناءً على التوضيحات الخاصة بمصلحة الزكاة والدخل والتي كانت لا تتماشى مع الأنظمة كما تم تأكيد ذلك بقرار اللجنة الاستثنائية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ وبناءً عليه فإن وجهة نظر المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع المسددة تعتبر تسديداً كاملاً ونهائياً للالتزام الضريبي وفقاً للمادة ٦٨(هـ) لا مبرر لها.

ب- الاعتراض على أساس الإقرار وليس الربط

١- وجهة نظر المصلحة:

بدايةً توضح المصلحة أن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف هي من واقع إقرار المكلف وليس من واقع المصلحة. وحيث إن إقرار المكلف يمثل ربط ذاتي 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 الخطاب رقم ٢٤٣١-١٣ ب (الملحق ٦).

• رفضت المصلحة طلب (أ) برد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة بموجب الخطاب رقم ١٤٣٤/٢٣/٦٩٩١ بتاريخ ١٣/٩/١٤٣٤هـ (٢٠١٣/٧/٢١) (الملحق ٧).

• قدمت (أ) اعتراضاً على خطاب المصلحة رقم ١٠٣٤ وتاريخ ١٤٣٥/٢/٨هـ (٢٠١٣/١٢/١١) بموجب الخطاب والذي رفضت فيه المصلحة طلب (أ) بالإفراج عن استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة (الملحق ٨).

استناداً إلى التوضيح أعلاه تلاحظ اللجنة الموقرة بأن 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 طبقاً للمادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد أن ضريبة الدخل الجديد أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية يجب احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. ولكن وكما أكدت المصلحة مراراً وتكراراً بأنه في حالة الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهات منتسبة فإن ضريبة الاستقطاع يجب أن تحتسب بنسبة ١٥% وبناءً 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.

٣-٢ وكما تم توضيحه في النقطة أ-٢-٢ أعلاه ذكرت (أ) تكراراً أنه بالرغم من أنها سددت ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% إلا إنها كانت في جميع إقرارات استقطاع الضريبة للفترة من ديسمبر ٢٠٠٤ إلى يونيو 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 أ-٢-٣ أعلاه التي كمت فيها اللجنة الابتدائية الموقرة بأنه في حالة ما إذا سددت ضريبة الاستقطاع نتيجة لتطبيق النظام بشكل غير صحيح فإن للمكلف الحق في استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة.

٤-٢ ملخص

في ضوء الحقائق المذكورة أعلاه تلاحظ اللجنة الموقرة بأن (أ) قد قدمت اعتراضًا على رفض قدمت اعتراضًا على رفض المصلحة لطلبها برد ضريبة الاستقطاع الإضافية وبناءً 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 الرئيس أو الشركة المرتبطة هي ١٥% دون تحديد طبيعة تلك الخدمات.

١- وجهة نظر المصلحة:

نص نظام ضريبة الدخل في الفقرة (٦/أ) من المادة (٦٨) على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تجدها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة ١٥% مما يعني أن النظام أعطي اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى فجاءت اللائحة في الفقرة (١) من المادة (٦٣) منها وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس 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 والسنتين من اللائحة التنفيذية غير معرفة والأصل في النكرات أنها تفيد العموم مما يعني أن كل ما يكن 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%.

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 قرارها 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% وبناءً على ذلك فإن القرارين الاستئنافيين قد ألغيا تفسير وتعليمات المصلحة بشأن هذا الموضوع. نورد فيما يلي مقتطفات ذات الصلة من القرارين الاستئنافيين المذكورين أعلاه لاطلاع اللجنة الموقرة:

(أ) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ

"وتري 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، ولو كان المقصود به مكلفًا محددًا أو ذي صفة معينة لنص على ذلك صراحة بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خالياً 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 الرئيس أو شركة مرتبطة لنسبة استقطاع ١٥% يطبق على الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيس أو الشركة المرتبطة والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة.

ومعني ذلك أن هذا النص نص عام يطبق على الحالات التي لا توجد لها نصوص عاصّة 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، وبناءً عليه وحيث إن الخدمات المؤداة هي خدمات فنية واستشارية لذا فإن اللجنة ترى خضوعها لنسبة استقطاع ٥% وبالتالي ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه إخضاع مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيس لنسبة استقطاع ٥% وليس ١٥% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

(ب) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٩٨ لعام ٥١٤٣٥

"وترى اللجنة أن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها ٥% جاء صريحاً وغير مقيد أو محدد بتكلف 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 مكلفاً محدداً أو ذي صفة معينة لنص على ذلك صراحة بأن هذا النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خالياً من تحديد المكلف المعنى بهذا 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 الرئيس أو شركة مرتبطة لنسبة استقطاع ١٥% يطبق على الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيس أو الشركة المرتبطة والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة.

ومعني ذلك أن هذا النص 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،

وبناءً 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 هذا الخصوص".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرارين الاستئنافيين 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 ج- ١ أعلاه:

١-٢-٢ نسب ضريبة الاستقطاع محدد في النظام الضريبي

١-١-٢-٢ إن نظام ضريبة الدخل لم يتضمن نصاً صريحاً وواضحاً 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 لقاء أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة (١٥%)، ومن هذا النص يتضح أن النظام قد أعطي اللائحة التنفيذية للنظام صلاحية تحديد نسبة الاستقطاع المتعلقة بأي دفعات أخرى التي لم يتضمنها نص المادة رقم (٦٨). بناءً على ذلك نصت الفقرة (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 بنسب 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%).
 أن المادة ٦٨ والمادة ٦٣ من النظام ولائحته التنفيذية على التوالي قد تضمنتا على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة دون تمييز بين الجهات 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 طيران أو شحن جوي أو بحري	٥%
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	٥%
أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا يتجاوز سعرها الضريبة	١٥%

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

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
أتعاب إدارة	٢٠%
إتاوة أو ريع	١٥%
دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس 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	0%
تكاليف قروض	0%
أقساط تأمين أو إعادة تأمين	0%
أي دفعات أخرى	10%

٢-١-٢-٢ إن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها (0%) 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 مكلّفًا محددًا أو ذي صفة معينة لنص على ذلك صراحة 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.

٣-١-٢-٢ أن النص الوارد في نفس الفقرة والمتضمن خضوع الدفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة لنسبة الاستقطاع (10%) يطلق على جميع الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيس أو الشركة المرتبطة والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة ومعني 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 ب(0%) يجب أن تعامل مثلها مثل أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة استقطاع قدرها (20%) سواء كانت قد قدمت من المركز الرئيس أو من شركة مرتبطة أو غير مرتبطة أو مثل الإيجار وتذاكر السفر الجوي والاتصالات الهاتفية الدولية وعوائد القروض وأقساط التأمين بنسبة 5% سواء قدمت من المركز الرئيس أو من شركة مرتبطة أو غير مرتبطة.

إن نسبة الـ 10% 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. ومثال ذلك تنطبق نسبة الـ 10% على أنواع الدفعات التالية لأن المادتين المذكورين أعلاه لا يغطيانها بشكل مستقل:

- خدمات التدريب
- خدمات التسويق
- 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 تلقائيًا عن الخدمات الأخرى مثل خدمات التدريب وخدمات التسويق... الخ تحت فئة "دفعات إلى جهات مرتبطة مقابل خدمات" وسددت ضريبة الاستقطاع المستحقة عليها بنسبة 10% في إقرارات استقطاع الضريبة الشهرية.

يتبين من التوضيح والأمثلة المذكورة أعلاه أنه لدي 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

١-٢-٢-٢ بالنسبة للملاحظات 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 أذري"

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

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

.....

(٧) مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس 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 دخلًا 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 أرسنا بوضوح الأحكام التي يجب تطبيقها على الدخل الذي يخضع للضريبة والذي تحقق من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة ولا يجوز للمصلحة أن تخالف أيًا 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%) التأمين (٥%) السفر (٥%) الفائدة (٥%) الاتصالات الهاتفية الدولية (٥%) الخدمات الفنية أو الاستشارية (٥%) أتعاب الإدارة (٢٠%). إلخ. بينما يندرج كل ما تبقي من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحدة هي ١٥%.

٣-٢-٢-٢ 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 والمدفوعة 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) أيضا 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 منعا 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 ان تطبق ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% أيضا على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب خدمات الإدارة بدلا 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) أيضا 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 او غير مرتبطة قد تم تأكيده أيضا 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)

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

السؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الغنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيس أو الشركة المرتبطة 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 رئيس 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 تسهيليًا للاطلاع اللجنة الموقرة.

ب . التأمين

وردًا على سؤال آخر حول أقساط إعادة التأمين المدفوعة إلى المركز الرئيس أكدت المصلحة ما يلي:

السؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي يتم سدادها من فرع المملكة للمركز الإقليمي أو للمركز الرئيس 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 استناداً لمقتضى المادة الثامنة والستين من النظام والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية.

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

د . أتعاب الإدارة

بالإضافة إلى ما سبق تدرك اللجنة الموقرة بأنه في 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) بدلا من ١٥%.

٢-٣-٣ تود (أ) أن تلغت 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 حالياً أرباح 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 عقدًا 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:

م	قيمة العقد ريال سعودي	الربح التقديري ريال سعودي	المبلغ ريال سعودي
أ	قيمة العقد- خدمات فنية	١,٠٠٠	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 الضريبة 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.

٣ - ٢ ملخص

بالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه يتضح دون أدنى مجال للشك ان تعريف الخدمات المنصوص عليه في المادة ٦٨ من النظام يشمل جميع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات (بما في ذلك الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة والشحن.. الخ) باستثناء المبالغ المدفوعة مقابل شراء سلع أو أي ممتلكات أخرى أي البنود الملموسة.

علاوة على ذلك فإن توضيحات المصلحة المقترفة أعلاه تؤكد أيضًا موافقتها على مبدأ تطبيق نسب ضريبة استقطاع موحدة على اساس نوع الدفعة (مثل الإيجار التأمين أتعاب الإدارة والشحن والفائدة) بصرف النظر عن كون الجهة المستفيدة (مرتبطة أو غير مرتبطة) وبناءً على ذلك وبتطبيق نسبتي مختلفتين على جهات 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.

بناءً على ذلك تعتقد (أ) اعتقادًا جازمًا أن المصلحة وتمشيًا مع الإجراءات المتبعة لديها في حالة المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة والشحن.. الخ 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 نهائيًا لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة.

١ - وجهة نظر المصلحة:

تري المصلحة الزكاة والدخل بأنه وعلى 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 معني ذلك أن الجهات غير المرتبطة لن تخضع لضريبة الاستقطاع نهائيًا 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 نهائيًا.

تود (أ) الافادة 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 عن ما إذا كانت الجهة المستفيدة مرتبطة أو غير مرتبطة.

تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأن الإجراء المتبع لدي 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 نصًا عليها بالتحديد في المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد وبناءً 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 المدفوعة إلى المركز الرئيس 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 جدًا 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 تحديداً 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 نصًا صريحًا في المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تصنف كـ "أي دفعات أخرى" وفي حالة أن هذه الخدمات مقدمة من قبل جهات مرتبطة فإنها تخضع لضريبة استقطاع بنسبة ١٥% بصرف النظر عن 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 إن بيان المصلحة غير مبرر إطلاقًا وليس في محله.

ملخص

في ضوء الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد (أ) اعتقادًا جازمًا بأن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية قد نصت على توجيهات واضحة على فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة دون أي تمييز، وبناءً عليه فإن حجة المصلحة المذكورة في النقطة ١٠ أعلاه تعتبر غير مبررة.

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

١ - وجهة نظر المصلحة

٤- إن كلمة المشرع 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 كون 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.

٢ - وجهة نظر (أ)

٢-١ قبل تقديم مواقفها المفصلة على وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأنها غير موافقة على وجهة نظر المصلحة بأن كلمة المشرع من فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على أتعاب الخدمات الفنية المقدمة للشركات العاملة في المملكة من المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة هي أن هذا الإجراء يحد من المبالغة في المصاريف التي تتكبدها المراكز الرئيسة وتحملها على فروعها المحلية لتجنب الضرائب. ويبدو أن المصلحة تخلط بين ضريبة الاستقطاع وضريبة الدخل. فـضريبة 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 لوزاري 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 أن 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 أيضا في المصاريف عند تحميل مصاريف الإيجار والتأمين والفائدة والاتصالات الهاتفية الدولية التي تخضعها المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%

٢-٢ تود (أ) الإفادة بأن المصلحة قد أعدت بيانًا عامًا دون تقييم حقائق القضية الفعلية. وفي هذا الصدد تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأن مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل (ب) الولايات المتحدة قد دفعت مقابل خدمات فعلية نفذت من قبل (ب) الولايات المتحدة. بالإضافة إلى ذلك وعند القيام بدفع المبالغ مقابل الخدمات الفنية سددت (أ) ضريبة استقطاع في المملكة العربية السعودية على الخدمات الفنية المقدمة من قبل (ب) الولايات المتحدة. وكما تدرك

اللجنة الموقرة أن المعاملة المذكورة أعلاه ليست معاملة تحويل أرباح من المملكة العربية السعودية إلى الولايات المتحدة الأمريكية.

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 إطلاقاً على حالة (ب) (الشريك الأجنبي) وشركة (د) وهي شركة مساهمة سعودية مسجلة في السوق المالية السعودية (الشريك السعودي). بالإضافة إلى ذلك تدار (أ) بواسطة مجلس الإدارة الذي يتكون من شركاء سعوديين وأجانب. وبناءً عليه لا يجوز لأي شريك المبالغة في أي تكاليف كما يتعين عليه الحصول على موافقة التكلفة من مجلس الإدارة الذي يدير عمليات الشركة. علاوة على ذلك أن كلا الشريكين هما شركتان مسجلتان في السوق المالية الأمريكية والسعودية وأن متطلبات ضبط الجودة الداخلية لا تسمح لهما بالدخول في أي من هذه الممارسات. وأن كافة المبالغ المدفوعة لقاء توريد مواد وخدمات تتكون على أساس اتفاقيات رسمية بعد حصولها على إجراءات اعتماد رسمية. وفي ضوء ما سبق تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأن مواقف المصلحة المبنية بشكل واضح على محض افتراض غير مبرر على الإطلاق.

تدرك اللجنة الموقرة بأن نسبة ضريبة الشركات المطبقة على (ب) الولايات المتحدة تقريباً هي ٤٢% والتي تعتبر أعلى من ضريبة الشركات المطبقة في المملكة العربية السعودية بواقع ٢٠% وعليه يتضح بأن تحويل الأرباح من المملكة العربية السعودية إلى الولايات المتحدة ليس مفيداً لشركتنا وأن وجهة نظر المصلحة ليست في محلها.

٣-٢ تود (أ) أيضاً 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 بتحويل أرباحها من جهة اختصاص إلى أخرى وعليه وفي حالة علاقة المركز الرئيس والفرع فإن تلك البنود قد تم رفض اعتماد حسمها صراحة في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

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

أ- إتاوات أو ريع 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 الرئيس في حالة موكلتنا 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.

٤-٢ ملخص

استناداً إلى الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد (أ) اعتقاداً جازماً بأن أتعاب الخدمات الفنية المحملة من قبل (ب) الولايات المتحدة كانت مقابل خدمات مساندة فنية مقدمة منها إلى (أ) لتنفيذ مشاريعها في المملكة العربية السعودية وبناءً عليه فإن حجة المصلحة بأن 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 تمت تسويتها مقابل الالتزام الضريبي ل (ب) الولايات

المتحدة.

١ - وجهة نظر المصلحة:

إن الضريبة المستقطعة من غير المقيم طبقاً 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 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 إقراره في دولته.

٢ - وجهة نظر (أ)

تود (أ) الإفادة بأن الخلاف قيد النقاش بين المصلحة والمكلف هو في تطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع أي هل هي ٥% أو ١٥% وبناءً عليه لا توجد علاقة سواء كانت ضريبة الاستقطاع التي حسمت في المملكة العربية السعودية قد تم اعتمادها كحسم في الدولة الأخرى أي الولايات المتحدة أم لا؛ لأن هذا فقط سيصرف اللجنة عن إصدار قرارها حول الموضوع الرئيس 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 الولايات المتحدة وهذه الحقيقة ستقود اللجنة الموقرة فقط إلى نتيجة أنه لا توجد ضريبة (محسومة في المملكة العربية السعودية ومعتمدة كحسم مقابل الالتزام الضريبي للشركة المقيمة في الولايات المتحدة) يجب استردادها بغض النظر بأي نسبة تم استقطاع الضريبة (٥% أو ١٥%).

ودون الإخلال بمواقفها أعلاه تؤكد (أ) بأن الضريبة المستقطعة بنسبة ١٥% للفترة من ديسمبر ٢٠٠٤ إلى يناير ٢٠١٣ من المبالغ المدفوعة إلى (ب) الولايات المتحدة لم يتم المطالبة بها / اعتمادها كحسم مقابل الالتزام الضريبي للشركة المقيمة في الولايات المتحدة لأن (أ) لم تصدر أي شهادة ضريبة استقطاع ل (ب) الولايات المتحدة.

ز-القرار الوزاري رقم ١٧٦ الصادر بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ

١ - وجهة نظر المصلحة:

ذكرت المصلحة انه طبقاً للقرار الوزاري رقم ١٧٦ الصادر بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤) أن الخاتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قد تم تعديلها لتصبح:

١٥%	إتاوة أو ربع دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
٥%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري أرباح موزعة عوائد قروض قسط تأمين أو إعادة تأمين

٢ - وجهة نظر (أ)

١-٢ تود (أ) الإفادة بأن صدور القرار الوزاري رقم ١٧٦ (الملحق ١٣) يؤكد موقف (أ) بأن ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% كانت منطبقة على مبالغ الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات مرتبطة قبل تاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤).

٢-٢ تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن صدور القرار الوزاري رقم ١٧٦ هو برهان واضح على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% كانت منطبقة على المبالغ المذكورة أعلاه والتي دفعت قبل ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤) حيث تم الآن تعديل المادة ٦٣

من اللائحة التنفيذية اعتبارًا من ١٨/٥/١٤٣٥هـ لتغيير نسبة ضريبة الاستقطاع من ٥% إلى ١٥% وهذا التعديل للمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية يبرهن بشكل واضح على 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.

٢-٢ 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 ١٨/٥/١٤٣٥هـ (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 ٢٠٠٤ إلى 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.

٤-٢ تطبيق القرار الوزاري بأثر رجعي يسفر عن عدم المساواة بين المكلفين في المعاملة

تود (أ) إفادة اللجنة الموقرة أنه بالإضافة إلى تعديل 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 الرئيس 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 ١٨/٥/١٤٣٥هـ الموافق ١٩ مارس ٢٠١٤). 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 حين إصدار القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ بسبب مصلحة الزكاة والدخل أو إجراءات الدراسة لدى لجان الاعتراض/ الاستئناف عليهم تطبيق أحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦.

٥-٢ لا ينطبق أي من القرارات الوزارية بأثر رجعي:

كما لا 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 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 أيًا من هذه القرارات الوزارية بأثر رجعي:

- القرار الوزاري رقم ١٥٢٧ بتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤ هـ
- القرار الوزاري رقم ٣٢٩٤ بتاريخ ١٤٣١/١١/١٥ هـ
- القرار الوزاري رقم ١٧٠٩/١٨٥ بتاريخ ١٤٢٦/٧/٢٣ هـ
- القرار الوزاري رقم ٢٦ بتاريخ ١٤٣٤/١/١٩ هـ وتعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٤٣٤/١٦/٣٣٦٠ هـ بتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٧ هـ.

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

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

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

١-٦-٢ تطبيق التعميم الوزاري رقم ١٧٢٩ المؤرخ في ١٤٢٤/٨/١١ هـ

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

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

"وبعد دراسة اللجنة للموضوع واطلاعه على قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ القاضي بالموافقة على مبدأ ترحيل الخسائر لسنوات قادمة دون تحديد مدة معينة وكذلك قرار وزير المالية رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ ورقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١ هـ اللذين حددا الضوابط اللازمة لتنفيذ وتطبيق قرار مجلس الوزراء رقم (٣) ١٤٢١ هـ، فإن اللجنة ترى أنه لا يجوز أن يضار المكلف بخصوص ترحيل الخسائر نتيجة لتأخير المصلحة في إجراء الربط الضريبي على السنوات المالية التي تنتهي بتاريخ 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 لتتحقق تلك الخسائر وليس تاريخ الربط، وحيث إن القوائم المالية للمكلف متعلقة بالسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وبالتالي حكمها قرار مجلس الوزراء رقم (٣) بتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ الموافق ٢٠٠٠/٤/١٠، في حين تم إجراء الربط عليها في تاريخ ١٤٢٥/٣/٢٠ هـ الموافق ٢٠٠٤/٥/٩، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الخسائر المرحلة من أرباح عام ٢٠٠٢".

نرفق نسخة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٥ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

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

".... فإن اللجنة ترى أن القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١ هـ يسري كذلك على السنوات المالية التي تنتهي بتاريخ 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 ١٤٢٧ هـ

"بعد استعراض وجهة نظر الطرفين والاطلاع على القرار الوزاري رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ والقرار الوزاري رقم ١٧٢٩ وتاريخ ١٤٢٤/٨/١١ هـ وتعميم المصلحة رقم ٩/١٢١١ وتاريخ ١٤٢٣/٣/٢ هـ 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 ١٤٢٤/٨/١١ هـ الموافق ٢٠٠٣/١٠/٧.

وحيث إن القرار الوزاري رقم ٣٩٨/١ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ نص على الضابط (٦) على سريانه على السنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدور قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ 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 ١٤٢٤/٨/١١ هـ 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 الاستثنائية نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في الملحق ١٧ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

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

"ينحصر الخلاف بين الطرفين في تاريخ تطبيق القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ القاضي بترحيل الخسائر في حدود ٢٥% من الأرباح ففي حين ترى المصلحة بأن يتم تطبيقه على السنوات الضريبية التي لم يصبح الربط نهائيًا 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 من تاريخ صدوره، ولما كانت الشركة قد قدمت إقراراتها الضريبية لعامي ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ قبل صدور القرار مما يعني عدم تطبيقه على هذه السنوات، وبالتالي أفضية 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 الاستثنائية، نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية في الملحق ١٨ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

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

"بعد دراسة وجهتي نظر الطرفين والاطلاع على ربوط المصلحة للأعوام السابقة تبين للجنة أن المكلف تكبد خسائر فعلية عام ٢٠٠٠ و ٢٠٠١، وهو ما أقرته المصلحة عند إجراء الربط الضريبي، وبالرجوع إلى القرار الوزاري رقم ١/٣٩٨ وتاريخ ١٤٢١/٢/٢٥ هـ الذي قضى بترحيل الخسائر كاملة للسنوات المالية التي تنتهي بتواريخ تالية لصدور قرار مجلس الوزراء رقم ٣ وتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ، وبالرجوع أيضًا إلى القرار الوزاري رقم ١٧٢٩ في ١٤٢٤/٨/١١ هـ 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 و ٢٠٠١ وحسمها من الأرباح الضريبة لعام ٢٠٠٢".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ١٩ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

١-٦٢-١ تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ المؤرخ في ١٩/٤/١٩٧٥

في حالة تطبيق المصلحة بأثر رجعي للمنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ المؤرخ في ١٩/٤/١٩٧٥ ألغت لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة معالجة المصلحة حيث تكلمت 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 المؤرخ في ١٩/٤/١٩٧٥، 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 ١٩/٤/١٩٧٥ بأن لا يحسم من اشتراكات التأمينات الاجتماعية إلا تلك الاشتراكات المقررة في نظام التأمينات السعودي ترى أنه لا يسري على السنوات الضريبية المنتهية قبل ١٩/٤/١٩٧٥ (تاريخ صدور المنشور) توحيداً للمعاملة الضريبية بين المكلفين وتحقيقاً للمساواة بينهم حتى لا يفيد المكلف الذي تم الربط عليه عن السنوات الضريبية السابقة لصدور المنشور بقبول حسم التأمينات الاجتماعية المدفوعة في الخارج جرياً 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 مفسراً 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 احتراماً 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 مأخذ من ناحية الرجعية. غير أن اللجنة أخذت بقاعدة المساواة بين المكلفين وهي من أسس فرض الضريبة وجبايتها ترى عدم تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ وتاريخ ١٩/٤/١٩٧٥ 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 بحثيات قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الصادر في الاعتراض رقم ٢١ لسنة ١٣٩٦ بتاريخ ١٢/١/١٣٩٧هـ أنه أخذاً بقاعدة المساواة بين المكلفين وهي من أسس فرض الضريبة وجبايتها ترى اللجنة عدم تطبيق المنشور رقم ٣/٥١٨١/٤٨٦٣ وتاريخ ١٩/٤/١٩٧٥ إلا من تاريخ صدوره الذي تم الربط عليه عن تلك السنوات وأنه توحيداً للمعاملة الضريبية بين المكلفين تكون تطبيق المنشور سالف الذكر ابتداءً، على كل سنة تقفل حسابتها من أو بعد ١٩/٤/١٩٧٥".

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ٢٢ تسهيلاً لاطلاع اللجنة الموقرة.

٢-٦٢ 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 أعلاه تطبيق هذا المنشور من قبل المصلحة بأثر رجعي.

٦-٢-٤ تطبيق المنشور رقم ١/١٠٨٢٠ في المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤ هـ

في حالة تطبيق المنشور رقم ١/١٠٨٢٠ في المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤ هـ 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 أصدر خطاب معالي وزير المالية رقم ٩٢/٤/٩٠٢ في ١٣/٣/١٣٩٢ هـ بشأن المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٨٩ هـ 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 حساباتها وأنه يتعين تبعًا لذلك العمل به من تاريخ صدوره.

وقياسًا على هذا ترى اللجنة أن تطبيق المصلحة لتعميمها رقم ١/١٠٨٢ في المؤرخ في ١٤٠٢/١٢/٤ هـ 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 تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة.

٦-٢-٥ تطبيق المنشور رقم ١/٤٧ في المؤرخ في ١٤١١/٣/٢٧ هـ

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

٦-٢-٦ وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من القرارات المقتطفة أعلاه فإن اللجان الموقرة لم تؤيد أبدًا التطبيق بأثر رجعي للتعاميم/القرارات الوزارية على أساس أنها تؤدي إلى عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين.

٧-٢ 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:

١-٧-٢ تود (أ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى خطاب معالي وزير المالية رقم ٩٢/٤/٩٠٢ في المؤرخ في ١٣/٣/١٣٩٢ هـ الذي أصدر فيه معالي وزير المالية توجيهاته للمصلحة لتطبيق التعميم رقم ٣ لعام ١٣٨٩ هـ من تاريخ صدوره وليس بأثر رجعي وذلك لمعاملة جميع المكلفين على قدم المساواة.

نرفق نسخة من خطاب وزير المالية رقم ٩٢/٤/٩٠٢ في المؤرخ في ١٣/٣/١٣٩٢ هـ في الملحق ٢٤ تسهيلًا لاطلاع المصلحة الموقرة.

٢-٧-٢ نشرت المصلحة في تعميمها رقم ٩/٣٧ بتاريخ ١٤٢٠/٦/٩ هـ تعليمات معالي وزير التجارة بتطبيق أحكام خطاب معالي وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم ٣/١٣٥٠٦ في المؤرخ في ١٤١٩/١٢/٢٨ هـ 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 المذكور أعلاه في الملحق ٢٥ تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة.

٨-٢ ملخص

استنادًا إلى ما أوردنا بعاليه 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. وبناءً على ذلك فإن التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ في هذه الحالة هو إجراء لا مسوغ له ولا سند له من النظام.

ج- القرارات المقتطفة من قبل المصلحة:

لفتت المصلحة عناية اللجنة الموقرة إلى القرارين الابتدائيين رقم ٢٦ لعام ١٤٣٤هـ ورقم ٣٥ لعام ١٤٣٤هـ الصادرين من قبل لجنة الاعتراض الابتدائية الأولى بالرياض والقرارين الابتدائيين رقم ١٢ لعام ١٤٣٤هـ ورقم ٢ لعام ١٤٣٣هـ الصادرين من قبل لجنة الاعتراض الابتدائية الثانية بالرياض والقرارات الابتدائية رقم ٣٣ لعام ١٤٣٣هـ ورقم ٣ لعام ١٤٣٣هـ ورقم ١٠ لعام ١٤٣٣هـ الصادرة من لجنة الاعتراض الابتدائية الثالثة بالرياض والقرارين الاستثنائيين رقم ١١١٠ لعام ١٤٣٣هـ ورقم ١٠٩٨ لعام ١٤٣٢هـ التي أيدت فيها للجان الموقرة إجراء المصلحة باحتساب ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات مرتبطة.

تود (أ) إفادة سعادتك بأنه ليس لها علم بالقرارات المذكورة أعلاه وتأمل من المصلحة التكرم بتزويدها بنسخة من القرارات أعلاه حتى يتسنى لها دراستها والرد عليها بناءً على حقائق منطق اللجنة الاستثنائية التي أصدرت تلك القرارات.

ط- 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 بنسبة ١٠% على كل يوم ٣٠ يومًا من تاريخ تقديم طلب الاسترداد حتى دفع مبلغ الاسترداد من قبل المصلحة.

بالإضافة إلى ذلك يسرنا أن نرفق خطاب التفويض الأصلي لتقديم اعتراض (أ) للسنوات ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٣ (الملحق ٢٦)

ي- المعلومات الإضافية المطلوبة من قبل لجنة الاعتراض الابتدائية الموقرة.

بناءً على طلبكم يسر (أ) أن ترفق الآن نسخة من السجل التجاري وعقد التأسيس الخاص بالشركة مع كافة تعديلاته (الملحق ٢٧) راجين عدم التردد في الاتصال بنا إذا ما رغبتكم في الحصول على أي معلومات أو توضيحات إضافية في هذا الخصوص.

الناحية الموضوعية:

- طلب استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م حتى يناير ٢٠١٣م.

أ- وجهة نظر المكلف:

"نشير إلى خطاب المصلحة رقم ١٤٣٤/٦٩٩٠ بتاريخ ١٣/١٩/١٤٣٤هـ (٢٠١٣/٧/٢١) الذي رفضتم به طلب شركة (أ) لاسترداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على مبالغ الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة للفترة المذكورة أعلاه (الملحق ١).

إن موكلنا غير موافق على خطاب المصلحة وقد كلفنا بتقديم التوضيحات التالية بالنيابة عنه للاطلاع سعادتك:

أ- خلفية الموضوع:

استلمت شركة (أ) خدمات فنية واستشارية من جهة منتسبة (ب) وتعتقد شركة (أ) أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والمقدمة من قبل جهة منتسبة يجب أن يتم احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥% ولكن وبما أن المصلحة قد أكدت على أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهة منتسبة يجب أن يتم احتسابها بنسبة ١٥%، عليه قامت شركة

(أ) بتسديد ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة منتسبة بنسبة ١٥% مع الاحتجاج وفقاً لتفسير مصلحة الزكاة والدخل للأنظمة والتعليمات الضريبية وتغاديًا للتعرض لفرض غرامة تأخير.

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

تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن طلب استرداد ضريبة الاستقطاع بموجب الخطاب رقم ٢٤٣١-١٣ب كان على أساس قرار اللجنة الاستثنائية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ الذي أكد أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة يجب احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. نرفق نسخة من الخطاب رقم ٢٤٣١-١٣ب الذي طلبنا بموجبه من المصلحة الموقرة رد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة في الملحق ٢.

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

رفضت المصلحة طلب شركة (أ) استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على أتعب 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 تنص بشكل واضح على نسب تسديد ضريبة الاستقطاع لكل نوع خدمة، وقد سددت شركة (أ) الضريبة طبقاً لهذه النسب.

١- رد شركة (أ)

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

تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة بأنها تعتقد انه طبقاً 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 مراراً وتكراراً بأنه في حالة الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهات منتسبة. فإن ضريبة الاستقطاع يجب أن تحتسب بنسبة ١٥%، وبناءً على ذلك، ومن أجل تغادي التعرض لغرامة التأخير، قامت شركة (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 شركة (أ) قد سددت ضريبة استقطاع بواقع ١٥%، إلا أن في كل إقرارات استقطاع الضريبة للفترة من ديسمبر ٢٠٠٤ إلى يونيو 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 للاطلاع سعادتكم.

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

يعتقد موكلنا أنه يجب تطبيق ضريبة استقطاع بواقع ٥% على المبلغ 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. وتطبيق نسبة ١٥% على تلك الدفعات

التي لم تحدد لها نسبة ضريبة استقطاع مستقلة في النظام. ورغبة من موكلنا في تفادي التعرض لغرامة التأخير فإنه يسدد ضريبة الاستقطاع مع الاحتجاج بواقع ١٥% ريثما يتم البت في هذا الموضوع ويحفظ بحقه في طلب استرجاع ضريبة الاستقطاع المدفوعة بزيادة قدرها ١٠% مستقبلاً إذا ما تم البت في هذا الموضوع وفقاً لمفهوم موكلنا".

نرفق في الملحق ٣ نسخة من إقرارات استقطاع الضريبة للشهرين ديسمبر ٢٠٠٤ ويونيو ٢٠٠٨ على سبيل العينة تسهيلاً لاطلاع سعادتكم وذلك لإثبات أن موكلنا قد سجل اعتراضه.

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

تلاحظ المصلحة أيضاً أن مفهوم شركة (أ) قد تم تأكيده بقرار اللجنة الاستئنافية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣. الجدير بالذكر أن ضريبة الاستقطاع المسددة من قبل شركة (أ) كانت بناءً على توضيحات مصلحة الزكاة والدخل وتفادياً 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 يؤدي بأحكام نظام ضريبة الدخل الجديد. وبناءً عليه، تعتقد شركة (أ) أن مطالبتها برد ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة كانت مطالبة مبررة لأن ضريبة الاستقطاع لم تسدد تمشياً مع الأنظمة.

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

٢- موقف المصلحة:

وفقاً للمادة ٦٨ (هـ) من النظام التي قضت بأنه إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع إلى غير مقيم وتم توريدها للمصلحة تكون الضريبة نهائية، وبناءً 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 شركة (أ)

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

تود شركة (أ) إفادة سعادتكم أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة منتسبة قد سددت استناداً 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 الرئيس 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 الرئيس أو لشركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥ في المائة....."

س ١٣: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي تدفعها شركة مقيمة إلى الشريك غير المقيم الاعترافي أو لشركات مرتبطة غير مقيمة مقابل توفير موظفين وتقديم خدمات فنية وخدمات أخرى بناءً على اتفاقية خدمات مبرمة بينهما؟

ج: ما يتم دفعة من مبالغ في إطار اتفاقية الخدمات المبرمة بين شركة مقيمة وجهة مرتبطة بها يعتبر من المصاريف الجائزة الحسم متي ما توفرت بها الشروط النظامية الموضحة بالفقرة (١) من المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، وتخضع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% طبقاً 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 المقترحة أعلاه أن المصلحة قد أكدت مرارًا وتكرارًا بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهات منتسبة يجب احتسابها بنسبة ١٥% وليس ٥% (خلافاً لنص المادة ٦٣ (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل). وبناءً عليه وتمشيًا مع توضيحات مصلحة الزكاة والدخل في هذا الموضوع قامت شركة (أ) بتسديد ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة غير مقيمة حتى تتفادي التعرض لغرامة التأخير.

وبما أن شركة (أ) قد سددت ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على أساس التوضيحات الصادرة من قبل مصلحة الزكاة والدخل، أكدت اللجنة الاستثنائية لاحقًا بقرارها رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ أن توضيحات مصلحة الزكاة والدخل في هذا الموضوع لا يتماشى مع الأنظمة وأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهة منتسبة يجب احتسابها بنسبة ٥% وليس ١٥%. ولذلك تعتقد شركة (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 شركة (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 فيها يلي الجزء المعني من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية تسهياً للاطلاعكم:

"أما ما ورد في نص الفقرة (هـ) من المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) 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 حث الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) نصت على نهائية الضريبة إذا استقطعت وفقاً لأحكام هذه المادة، وحيث إن الضريبة لم تستقطع وفقاً 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 بالزيادة".

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

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

وفي ضوء ما سبق تعتقد شركة (أ) أنه بما أن تسديدها لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهة منتسبة كان بناءً على توضيحات مصلحة الزكاة والدخل والتي لا تتماشى مع الأنظمة كما تم تأكيد ذلك بقرار اللجنة الاستثنائية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ، وبناءً عليه، فإن وجهة نظر المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع المسددة تعتبر تسديداً كاملاً ونهائياً للالتزام الضريبي وفقاً 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 شركة (أ)

كما تمت الإفادة أعلاه، تعتقد شركة (أ) أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية ينبغي أن تحتسب بنسبة ٥% طبقاً 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 أوضحت مراراً وتكراراً أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة منتسبة يجب احتسابها بنسبة ١٥%، وعليه، فإن شركة (أ) لم يكن لديها خيار سوى تسديد ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% "مع الاحتجاج" كما هو مشروح في النقطة ١ أعلاه. وبما أن القرار الاستثنائي قد أكد الآن أن توضيح وتفسير المصلحة للأنظمة لا يتماشى مع نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية. وبناءً على ذلك، طلبت شركة (أ) استرداد ضريبة الاستقطاع.

في ضوء ما سبق، تعتقد شركة (أ) أن وجهة نظر المصلحة انه 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 شركة (أ) أن تطلب توضيحاً من المصلحة تعتبر وجهة نظر لا مبرر لها لأنها قامت بذلك استناداً إلى توضيحات المصلحة لتتفادى غرامة التأخير وسجلت احتجاجها في كل إقرارات استقطاع الضريبة للأشهر من أغسطس ٢٠٠٥ إلى مارس ٢٠٠٨ ولأنها تعتقد أن توضيحات مصلحة الزكاة والدخل لا تتماشى مع النظام. علاوة على ذلك، أفادت شركة (أ) المصلحة في كل إقرار استقطاع ضريبة مقدم بأنها تحتفظ بحقها في طلب الاسترداد ريثما يتم البت في هذا الموضوع وفقاً لمفهوم شركة (أ).

ج- أساس الاسترداد المطلوب من قبل شركة (أ)

١- قرار اللجنة الاستثنائية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ الذي يؤيد نسبة ضريبة الاستقطاع بواقع ٥%:

يود موكلنا إفادة سعادتك بأن الموضوع أعلاه قد تم دراسته من قبل اللجنة الاستثنائية في الرياض وقد أصدرت قرارها رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ مؤيداً لموقف المكلف بأن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية أو الاستشارية المنفذة من قبل جهات

منتسبة يجب احتسابها بواقع 0% وليس 10%. وبناءً على ذلك فإن القرار الاستثنائي قد أُلغى تفسير وتعليمات المصلحة بشأن هذا الموضوع.

نورد فيما يلي الجزء المعنى من قرار اللجنة الاستثنائية رقم 1129 لعام 1433هـ تسهيلاً للاطلاع سعادتكم:

"وترى اللجنة أن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها 0% جاء صريحاً 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، ولو كان المقصود به مكلفاً محددًا أو ذي صفة معينة لنص على ذلك صراحة بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خالياً من تحديد المكلف المعنى 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 الرئيس أو شركة مرتبطة لنسبة استقطاع 10% يطبق على الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيس أو الشركة المرتبطة والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة.

ومعني ذلك أن هذا النص نص عام يطبق على الحالات التي لا توجد لها نصوص عامة وصريحة وحيث إن الخدمات الفنية والاستشارية قد ورد لها نص خاص يحدد نسبة الاستقطاع ب0% مثلها مثل أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة استقطاع قدرها 20% سواء كانت قد قدمت من المركز الرئيس أو من جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، فإن من نافلة القول أن النص الخاص يقيد النص العام، وبناءً عليه وحيث إن الخدمات المؤداة هي خدمات فنية واستشارية لذا فإن اللجنة ترى خضوعها لنسبة استقطاع 0% وبالتالي ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه إخضاع مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيس لنسبة استقطاع 0% وليس 10% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من الصفحات ذات العلاقة من القرار المذكور أعلاه في الملحق 4 للاطلاع سعادتكم.

استناداً إلى قرار اللجنة الاستثنائية رقم 129، تأمل شركة (أ) الآن من المصلحة التكرم برد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة من قبل شركة (أ) بواقع 10% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة للفترة من أغسطس 2005 إلى يناير 2013. يسر موكلنا أن يرفق نسخة من خطابنا رقم 2428-13ب مع تحليل لضريبة الاستقطاع المدفوعة بواقع 10% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية المقدمة من قبل جهات منتسبة في الملحق 5.

٢- قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم 20 لعام 1434 الذي يؤيد استرداد ضريبة الاستقطاع.

استناداً إلى القرار أعلاه حكمت لجنة الاعتراض الابتدائية في حالة دفع ضريبة الاستقطاع نتيجة التطبيق غير الصحيح للنظام فإن للمكلف الحق في استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة.

نورد فيما يلي الجزء المعنى من القرار أعلاه تسهيلاً للاطلاع 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 2005، حيث يرى أحقيته في استرداد مبلغ 2,031,912 ريالاً سعودياً المدفوعة بالزيادة نظراً لأنه دفع مبلغ 10,093,700 ريالاً سعودياً بينما مبلغ ضريبة الاستقطاع المستحق هو 8,061,838 ريالاً سعودياً، وقد أفاد المكلف بأن سبب الخطأ في الدفع بالزيادة يعود إلى غموض نظامي عند بداية تطبيق نظام الضريبة 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 تؤكد خطابات المصلحة رقم ٩/١٢٨٧ بتاريخ ١٤٢٧/٣/٥ هـ ورقم ٩/٢٢٤٠ بتاريخ ١٤٢٧/٤/١٧ هـ الواردة في المرفق (٩) باعتراض المكلف كما تؤكد ذلك أيضاً إجابة السؤال رقم ٢٦ الواردة في النشرة الصادرة من المصلحة للأسئلة الأكثر شيوعاً (الطبعة الثالثة لعام ١٤٢٩ هـ / 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 ريالاً سعودياً بالزيادة أما ما ورد في نص الفقرة (هـ) المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ 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 وفقاً لأحكام هذه المادة وحيث إن الضريبة لم تستقطع وفقاً 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.

نرفق نسخة من الصفحات ذات الصلة من القرار المذكور أعلاه في الملحق ٦ تسهيلاً للاطلاع سعادتكم. يرجى الملاحظة بأن القرار أعلاه قد تم قبوله من قبل المصلحة.

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

تدرك المصلحة الموقرة أنه في حالة شركة (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 الخاطيء للأنظمة والتعليمات الضريبية.

٣- وفي هذا الخصوص تود شركة (أ) أيضاً أن تقدم لسعادتكم التوضيحات التالية:

١-٣ صدر نظام ضريبة الدخل الجديد بتاريخ ٣٠ إبريل ٢٠٠٤ وصدت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد بتاريخ ١٥ أغسطس ٢٠٠٤ تدرك المصلحة الموقرة بأن ٦٨ والمادة ٦٣ من النظام ولائحته التنفيذية على التوالي قد تضمنتا 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 بنسب ضريبة الاستقطاع التي نصت عليها المادتان المذكورتان أعلاه من النظام واللائحة التنفيذية وذلك للاطلاع 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 طيران أو شحن جوي أو بحري	%٥
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	%٥
أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا يتجاوز سعرها 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 الرئيس 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

تلاحظ المصلحة الموقرة أن نسبة 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 بأن نسبة ضريبة الاستقطاع للخدمات الفنية والاستشارية قد وردت في اللائحة التنفيذية بواقع 5%.

أفادت المصلحة في ردها على استفسار بشأن هذا الموضوع أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهات منتسبة تحتسب بنسبة 10% وليس 5%. وقد كانت التوضيحات الصادرة من المصلحة تتناقض بشكل واضح من المادة 63 (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد.

ومن أجل تفادي التعرض لفرض غرامة التأخير فإن موكلنا سدد ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهات منتسبة بواقع 10% "مع الاحتجاج" حيث قدم موكلنا في إقرارات استقطاع الضريبة للأشهر من أغسطس 2005 إلى مارس 2008 الملاحظة التالي:

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

يعتقد موكلنا أنه يجب تطبيق ضريبة استقطاع بواقع 5% 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 (20%) عوائد القروض (5%) الإيجارات (5%).. إلخ. وتطبيق نسبة الـ 10% 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 10% ريثما يتم البت في هذا الموضوع ويحفظ بحقه في طلب استرجاع ضريبة الاستقطاع المدفوعة بزيادة قدرها 10% مستقبلاً إذا ما تم البت في هذا الموضوع وفقاً لمفهوم موكلنا".

نرفق نسخة من إقرارات استقطاع الضريبة التي ذكرنا فيها الملاحظة أعلاه في الملحق 7.

أكد قرار اللجنة الاستئنافية رقم 1129 موقف موكلنا، وبناءً عليه يأمل موكلنا من المصلحة الموقرة رد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة من قبل شركة (أ) بواقع 10% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة.

3-2 قدمت شركة (أ) المستندات التالية مع خطاب طلب الاسترداد رقم 13-2431-ب إلى المصلحة لتؤكد بأن شركة (أ) قد سددت ضريبة استقطاع بواقع 10% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة وطلبت من المصلحة الموقرة التكرم برد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة (الملحق 8).

(أ) تحليلاً لضريبة الاستقطاع المسددة على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهات منتسبة يوضح أسماء الجهات المنتسبة والمبلغ المدفوع وضريبة الاستقطاع المسددة بواقع 10% وضريبة الاستقطاع المحتسبة بواقع 5% ومبلغ ضريبة الاستقطاع المدفوع بالزيادة.

(ب) نسخاً من إقرارات استقطاع الضريبة للفترة من ديسمبر 2004 إلى يناير 2013.

(ج) نسخاً من أوامر التحصيل المصرفية التي تثبت سداد ضريبة الاستقطاع للفترة من ديسمبر 2004 إلى يناير 2013.

٤- تعويض استرداد ضريبة الاستقطاع:

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

ملخص

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

أما إذا تعذر ذلك، فإن شركة (أ) تأمل من سعادتك التكرم بإحالة اعتراضها إلى لجنة الاعتراض الابتدائية للتكرم بالنظر فيها. علماً بأنه يتم تقديم هذه التوضيحات ضمن المهلة النظامية وفقاً للأنظمة ذات الصلة. نرفق خطاب تفويض لهذه الغرض في الملحق ٩.

ويسر موكلنا أن يقدم أي معلومات أو توضيحات إضافية قد ترونها ضرورية بخصوص الموضوع أعلاه.

ب- وجهة نظر المصلحة:

"بداية تتحفظ المصلحة بتطبيق أحكام الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية. وتوضح المصلحة أن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف هي من وقع إقرار المكلف وليس من واقع ربط المصلحة وحيث إن إقرار المكلف يمثل ربطاً ذاتياً منه فعلاً يجوز الاعتراض عليه وبالنسبة لسعر الضريبة توضح المصلحة وجهة نظرها كما يلي:

١- أن 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.

٢- نظام ضريبة الدخل نص في الفقرة (٦/أ) من المادة (٦٨) على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا 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 الرئيس أو شركة مرتبطة ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة (١٥%) 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 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 بنسبة (١٥%) إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع للضريبة بنسبة (١٥%).

٣- تؤكد مصلحة الزكاة والدخل بأنه وعلى 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 نهائياً 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 يكون 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 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 تعمل فيها أقل من نسبة الضريبة بالمملكة مما يساعد على التجنب الضريبي.

٥- أن الضريبة المستقطعة من غير المقيم طبقاً لمعظم الأنظمة الضريبية العالمية يقوم بحسبها 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 طبقاً لإقراره بعد أن سبق له حسبها في دولته قد يساعد على التجنب الضريبي لذلك كان يجب على المكلف تقديم ما يفيد عدم حسب غير المقيم لهذه الضريبة عند تقديم إقراره في دولته.

٦- كما صدر القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ القاضي في البند أولاً فقرة (ط) بتعديل الخاتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لتصبح الخانة الثانية (إتاوة أو ريع دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة ١٥%).

الخانة الثالثة (خدمات فنية واستشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة بإيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض قسط تأمين أو إعادة تأمين بنسبة ٥%).

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

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

الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما اتضح أن المكلف يطالب باسترداد ضريبة الاستقطاع المسددة 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 قدمت من قبل جهات المرتبطة بنسبة ١٥% وذلك طبقاً للائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وبرجوع اللجنة لملف القضية وما قدمه الطرفان، تبين أن المكلف دفع مبالغ مقابل خدمات فنية واستشارية مقدمة من جهة مرتبطة، ووفقاً للمادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المعدلة بالقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ المتضمنة خضوع غير المقيم للضريبة عن أي مبالغ يحصل عليها 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%.

ووفقًا للبند (ثانيًا) من القرار الوزاري فإن القرار يطبق على الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا وعليه ترى اللجنة تأييد المصلحة في رفض استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م حتى يناير ٢٠١٣م.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على ضريبة الاستقطاع المسددة للفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م حتى يناير ٢٠١٣م من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

-تأييد المصلحة في رفض استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من ديسمبر ٢٠٠٤م حتى يناير ٢٠١٣م.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب لطرفين 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 التوفيق