

(قرار رقم (٢٧) لعام ١٤٣٦هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٨٩) و تاريخ ١٤٣٦/١١/٨ هـ

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

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الدكتور/..... نائباً للرئيس

الأستاذ الدكتور/..... عضواً

الدكتور/..... عضواً

الأستاذ/..... عضواً

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....، للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨ م، حتى ٢٠١١ م، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٦/١٦/٦٥٨ وتاريخ ١٤٣٦/١/٢٦ هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٨٩) وعلى محضر جلسة المناقشة المؤرخ في ١٤٣٦/٤/١٢ هـ، والتي حضرها كل من:

الأستاذ/..... والأستاذ/.....، عن المصلحة، وحضر الأستاذ/..... والأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين، ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم ١٤٣٥/١٦/٥٣٢٦، وتاريخ ١٤٣٥/٨/٥ هـ، وورد اعتراض المكلف برقم ١٤٣٥/١٦/٣٠٧٢٦، وتاريخ ١٤٣٥/١٠/٧ هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية، لتقديمه مسبقاً من ذي صفة خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على الآتي:

- ١- فرق الأجور والرواتب عن الأعوام ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م.
- ٢- التأمين على الحياة لعامي ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م.
- ٣- التأمينات الاجتماعية لعام ٢٠٠٩ م.
- ٤- علاوات وبدلات لعام ٢٠١١ م.

0- فروق ضريبة الاستقطاع عن الأعوام ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م.

٦- غرامات التأخير بواقع ١٪ عن كل ثلاثين يوماً مؤخراً على الفروقات الضريبية.

مع ملاحظة أنه نظراً لإيراد المصلحة لفرق الضريبة المستقطعة في بند واحد، مع سرد المكلف لتفصيلات هذه الفروق، وهو ما استدعى طلب اللجنة اطلاع المصلحة على مذكرة المكلف، والرد تفصيلاً على كل بند، وموافاة اللجنة بذلك، ومطالبة المكلف بالاطلاع على رد المصلحة، والذي أجاب عنها في مذكرة إلحاقية مطولة، وقيام اللجنة بتحويل مذكرة المكلف الإلحاقية للمصلحة لمطابقة ما تم تسديده، فقد استغرق ذلك وقتاً طويلاً نسبياً.

وفيما يلي تفصيل بنود الاعتراض:

١- فرق الأجور والرواتب عن الأعوام ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م:

أ- وجهة نظر المكلف:

يستغرب المكلف من قيام المصلحة برفض جزء من الرواتب والأجور المحملة على حسابات المكلف، حيث إنه لا يوجد أي نص قانوني يحدد قيمة الرواتب والأجور الجائزة الحسم وغير الجائزة الحسم.

وبناءً على المادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل، والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية، تعتبر الرواتب والأجور في نظره مصاريف جائزة الحسم، وذلك بدون أي حدود عليا لقيمتها، طالما أنها ضمن الحدود المقبولة فيها وفقاً للسوق ومتطلباته، فلقد أكدت المادة الثانية عشرة من نظام ضريبة الدخل على أن ما يجب حسمه من المصاريف هي "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم... باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام". فإن الرواتب والأجور المدفوعة للموظفين تعتبر مصاريف عادية وضرورية لتحقيق الدخل.

ولقد حددت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية الضوابط التي تحدد ماهية المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة الجائزة الحسم، وهي:

١. أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.
٢. أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
٣. أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.
٤. ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.

وبالنظر إلى ماهية هذه الرواتب والأجور، نجد أنها تحقق الشروط الأربعة التي حددتها اللائحة لجواز حسم المصاريف، فقد قام المحاسب القانوني بالتصديق على القوائم المالية، مما يدل على أنه قد قام بالتأكد من صحة وحقيقة هذه المصاريف.

وبالرجوع إلى المادة الثالثة عشرة من ضريبة الدخل والمادة العاشرة من اللائحة التنفيذية، لا نجد ما ينص على جواز رفض حسم جزء من الرواتب والأجور المتكبدة خلال العام المالي، واعتبارها مصروفاً غير مقبول نظاماً.

وفيما يخص طلب المصلحة تقديم شهادة تأكيد الأجور والرواتب المعتمدة من المحاسب القانوني والموضح بها كافة تفاصيل الأجور والرواتب المؤمن عليها، وغير المؤمن عليها، فلقد قام المكلف بتلبية طلب المصلحة وقدم الشهادات المعنية من خلال تسليمها مباشرةً للفاحص.

بالإضافة إلى ذلك، يوضح المكلف أن الاعتماد على شهادة التأمينات الاجتماعية في تحديد الرواتب والأجور القابلة للحسم من عدمها يعتبر إجراء غير صحيح، حيث إن الرواتب والأجور الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية لا تؤخذ بعين الاعتبار، سوى

الرواتب الأساسية وبدل السكن فقط، بينما الرواتب والأجور وفقاً لحسابات الشركة تتضمن بدلات أخرى مضافة إلى ذلك، مثل بدل المواصلات وبدل الاتصالات وغيرها.

وبناءً عليه، يطلب المكلف من اللجنة دراسة هذا البند، حيث إنه لا يوجد في نظره أي سند نظامي يؤيد إجراء المصلحة المتمثل في رفض حسم جزء من مصاريف الرواتب والأجور التي تكبدها المكلف خلال الأعوام المالية المذكورة أعلاه.

ب- وجهة نظر المصلحة:

تمت مراجعة بند الأجور والرواتب أثناء محضر الأعمال المؤرخ في ١١/١/١٤٣٤هـ، وتبين وجود فروق بين الأجور والرواتب المحملة بالحسابات والواردة بشهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

وبناءً على ذلك، تم الطلب من الشركة تقديم شهادة تأكيد الأجور والرواتب المعتمدة من المحاسب القانوني، والموضح بها كافة تفاصيل الأجور والرواتب، سواء المؤمن عليها، أو غير المؤمن عليها، وتم تكرار طلب تقديم هذه الشهادة بمحضر الأعمال بجلسة ١٠/٢/١٤٣٤هـ، إلا أن الشركة لم تتجاوب مع طلب الفريق الفاحص، لذلك تم رد الفرق بين ما ورد بالحسابات، وما ورد بشهادة المؤسسة العامة للتأمينات للوعاء، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف حول بند الأجور والرواتب ينحصر في تأكيد المكلف على أن الفروق محل الخلاف تمثل مصاريف جائزة الحسم وفقاً لمتطلبات نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، في حين أن المصلحة تطلب إثباتاً مستندياً لها، محددًا بشهادة تأكيد معتمدة من المحاسب القانوني، موضحًا بها كافة تفاصيل الأجور والرواتب.

وبالاطلاع على المذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن المكلف قد قدم تقريراً من المحاسب القانوني عن إجراءات متفق عليها، تتضمن عددًا من الإجراءات لمساعدة المكلف "في تحديد مبالغ الرواتب والتكاليف المتعلقة بالموظفين... غير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية...".

وحيث إن طلب المصلحة فيما يختص بشهادة المحاسب القانوني هو توضيح تفاصيل الأجور والرواتب، سواء المؤمن عليها أو غير المؤمن عليها، وقد حقق المكلف طلب المصلحة من خلال تقرير المحاسب القانوني، ترى اللجنة تأييد المكلف في مطالبته بحسم فرق الرواتب والأجور للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١٠م من وعائه الزكوي والضريبي.

٢- التأمين على الحياة لعامي ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م:

أ- وجهة نظر المكلف:

وفقاً لوجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه، تم رفض حسم مصاريف التأمين على الحياة كمصروف جائر الحسم، باعتباره مصروفًا شخصيًا غير مرتبط بتحقيق الدخل، ويستغرب المكلف من وجهة نظر المصلحة باعتباره مصروفًا شخصيًا، فهو عبارة عن شكل من أشكال البدلات التي يوفرها المكلف لموظفيه، مثله مثل بدل السكن وبدل المواصلات وغيرها.

وعليه، يعترض المكلف على إجراء المصلحة، حيث إنه لا يوجد أي نص قانوني يفيد بأن مصاريف التأمين على الحياة هي من المصاريف غير المقبولة نظاماً، خاصة وأن المادة الثانية عشرة من ضريبة الدخل أكدت على أن ما يجب حسمه من المصاريف هي "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم... باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم

بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام". ولقد حددت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية الضوابط التي تحدد ماهية المصاريف العادية والضرورية، لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة الجائزة الحسم، والتي تم ذكرها أعلاه.

ويرى المكلف أن ماهية طبيعة مصاريف التأمين على الحياة التي يطالب بحسمها، متوافقة مع الضوابط المذكورة أعلاه.

ويؤكد المكلف أن مصروف التأمين على الحياة هو من المصاريف العادية والضرورية للنشاط، إضافةً إلى كون حجم هذا المصروف ملائم لنشاط وحجم المكلف وإيراداته ودخله.

ويشير المكلف إلى أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وضع من خلال المادة الثالثة عشرة والمادة العاشرة، على التوالي، المصاريف غير الجائز حسمها نظاماً، مما يدل على نظامية وجواز حسم باقي المصاريف التي لم تتطرق إليها هاتان المادتان. وحيث إنه لا يوجد نص نظامي وصريح يقضي بعدم جواز حسم مصاريف التأمين على الحياة، لذا يعتبر هذا المصروف جائز الحسم نظاماً.

وبناءً عليه، يطلب المكلف دراسة هذا البند، حيث إنه لا يوجد أي سند نظامي يؤيد إجراء المصلحة المتمثل في رفض حسم مصاريف التأمين على الحياة التي تكبدها المكلف خلال الأعوام المالية المذكورة أعلاه.

ب-وجهة نظر المصلحة:

تم رفض اعتماد مصروف التأمين على الحياة ضمن المصروفات واجبة الحسم، حيث إنه مصروف شخصي، كما أنه غير مرتبط بتحقيق الدخل، إضافة إلى كونه ذا طبيعة غير شرعية، وتتمسك المصلحة بوجهة نظرها.

ج-رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن المكلف يطالب بحسم مصروف التأمين على الحياة باعتباره مصروفًا جائز الحسم وفقًا لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، في حين ترى المصلحة أنه مصروف شخصي ولا يرتبط بتحقيق الدخل.

وترى اللجنة أن التأمين على الحياة هو تأمين إضافي، ولا يعد ضمن المصروفات العادية والضرورية لتحقيق الدخل، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على عدم حسمه من وعائه الضريبي.

أما فيما يخص الوعاء الزكوي، فحيث لم تعترض المصلحة على واقعة حدوث المصروف، فإن اللجنة ترى تأييد المكلف في مطالبته بحسمه من وعائه الزكوي، حيث خرج المال من ذمته.

٣- التأمينات الاجتماعية للعام ٢٠٠٩ م:

أ- وجهة نظر المكلف:

يعترض المكلف على قيام المصلحة برفض جزء من مبالغ التأمينات الاجتماعية التي تكبدها المكلف لموظفيه خلال العام المالي ٢٠٠٩ م نظراً لعدم وجود أي أساس نظامي لعدم قبول تلك المصاريف. وأوضح المكلف أن سبب زيادة مصروف التأمينات الاجتماعية الوارد في الحسابات عن مصاريف التأمينات الاجتماعية المسددة والواردة في الشهادة يعود إلى مبدأ الاستحقاق المحاسبي.

وبناءً عليه، يطلب المكلف دراسة هذا البند، حيث إنه لا يوجد في نظره أي سند نظامي يؤيد إجراء المصلحة المتمثل في رفض حسم جزء من مصاريف التأمينات الاجتماعية المتكبدة من قبل المكلف خلال عام ٢٠٠٩ م.

ب-وجهة نظر المصلحة:

تمت معالجة البند كالتالي بالربط:

البيان	٢٠٠٩ م (المبلغ بالريال)
التأمينات الاجتماعية كما في الحسابات	٤١,٠٥٣
التأمينات الاجتماعية بالشهادة	٣٤,٥٥٩
الفروق التي تم ردها للربح	٦,٤٩٤

وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن المكلف يطالب بحسم مصروف التأمينات الاجتماعية، وفقاً لما ورد في حساباته، تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق، في حين ترى المصلحة أن ما يمكن حسمه هو ما ورد فقط في شهادة التأمينات الاجتماعية.

وحيث إن احتجاج المكلف بتطبيق مبدأ الاستحقاق الذي يعني إثبات مصروف التأمينات الاجتماعية المتعلق بالسنة، والذي لم يسدد للتأمينات الاجتماعية إلا بعد انتهاء السنة المالية، صحيح من حيث المبدأ، إلا أن المكلف فشل في إثبات واقعة السداد اللاحقة، مع إمكانية ذلك، حيث مضى على انتهاء السنة محل الخلاف ورفع اعتراضه للجنة ما يقارب ست سنوات، ولذلك ترى اللجنة رفض اعتراضه على عدم حسم المبلغ محل الخلاف من وعائه الضريبي والزكوي.

٤- علاوات وبدلات للعام ٢٠١١ م:

أ- وجهة نظر المكلف:

يستغرب المكلف من قيام المصلحة برفض بند العلاوات والبدلات وتسميتها بالمصاريف غير النظامية لنفس المسببات والمبررات المذكورة ضمن بند أولاً.

وفيما يخص طلب المصلحة تقديم شهادة تأكيد الأجور والرواتب المعتمدة من المحاسب القانوني والموضح بها كافة تفاصيل الأجور والرواتب المؤمن عليها وغير المؤمن عليها، فلقد قام المكلف بتلبية طلب المصلحة، وقدم الشهادات المعنية من خلال تسليمها مباشرةً للفاحص.

وبناءً عليه، يطلب المكلف دراسة هذا البند، حيث إنه لا يوجد في نظره أي سند نظامي يؤدي إجراء المصلحة المتمثل باعتبار العلاوات والبدلات المتكبدة من قبل المكلف خلال العام ٢٠١١ م، غير نظامية ورفض حسمها.

ب- وجهة نظر المصلحة:

تم الطلب من المكلف تقديم شهادة تأكيد الأجور والرواتب المعتمدة من المحاسب القانوني والموضح بها كافة تفاصيل الأجور والرواتب، سواء المؤمن عليها أو غير المؤمن عليها، والتي تتضمن أيضاً البدلات والعلاوات المشار إليها بمحضر الأعمال بجلسة ١٤٣٤/١/١١ هـ، وتم تكرار طلب تقديم هذه الشهادة بمحضر الأعمال بجلسة ١٤٣٤/٢/١٠ هـ، إلا أن الشركة لم تتجاوب مع

طلب الفريق الفاحص، لذلك تم رد هذه القيمة للربح، لعدم تأكد الفريق الفاحص من البند، وعليه ترى المصلحة التمسك بوجهة نظرها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف ينحصر في تأكيد المكلف على أن هذه العلاوات والبدلات تمثل مصاريف جائزة الحسم وفقاً لمتطلبات نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، في حين أن المصلحة تطلب إثباتاً مستندياً لها محدد بشهادة تأكيد معتمدة من المحاسب القانوني، موضحاً بها كافة تفاصيل الأجور والرواتب بما فيها البدلات والعلاوات.

وبالاطلاع على المذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن المكلف قد قدم تقريراً من المحاسب القانوني عن إجراءات متفق عليها يتضمن عدداً من الإجراءات لمساعدة المكلف "في تحديد مبالغ الرواتب والتكاليف المتعلقة بالموظفين... غير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية...".

وحيث إن طلب المصلحة - فيما يختص بشهادة المحاسب القانوني - هو توضيح تفاصيل الأجور والرواتب، سواء المؤمن عليها أو غير المؤمن عليها متضمنة البدلات والعلاوات، وقد حقق المكلف طلب المصلحة، لذا ترى اللجنة تأييد المكلف في مطالبته بحسم فرق العلاوات والبدلات من وعائه الزكوي والضريبي.

0- فروق الضريبة المستقطعة عن الأعوام ٢٠٠٨ م وحتى ٢٠١١ م:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن أساس الفروقات بحسب رأيه (وذلك على حسب نوع الخدمات والجهات مقدمة الخدمات وفقاً لما ورد في ربط المصلحة المشار إليه أعلاه) على النحو التالي:

(١) الإتاوات المدفوعة لشركة (د) ألمانيا بمبلغ (٢٠,٣٩٣,٦٤٠) ريال سعودي، ومبلغ (٥٢,٥٠٩,٢٧٥) ريال سعودي، ومبلغ (٤٧,٨٧٨,٦٣٠) ريال سعودي، ومبلغ (٤٠,٤٤٢,٩١٥) ريال سعودي، للأعوام ٢٠٠٨ م و٢٠٠٩ م و٢٠١٠ م و٢٠١١ م:

ويؤكد المكلف أنه تم دفع الضريبة المستقطعة المستحقة على تلك المبالغ بواقع ١٥% من إجمالي المبالغ المدفوعة، وأرفق بياناً يوضح سداد الضريبة المستقطعة المستحقة مرفقاً بها نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري وإيصالات السداد ذات العلاقة. وبناءً على ما تقدم أعلاه، يكون المكلف قد سدد ضريبة الاستقطاع المستحقة عليه.

(٢) خدمات فنية مدفوعة لشركة (ب) دبي بمبلغ (٨,١٠٨,٨٩٦) ريال سعودي ومبلغ (١١,٤٨٦,٩٣٧) ريال سعودي، ومبلغ (٥,٠٧١,٤٣٥) ريال سعودي، ومبلغ (١٨,٠٤٨,٠٤٠) ريال سعودي للأعوام ٢٠٠٨ م و٢٠٠٩ م و٢٠١٠ م و٢٠١١ م:

ويؤكد المكلف هنا، أنه تم دفع الضريبة المستقطعة المستحقة على المبالغ المدفوعة من هذا البند بواقع ٥% و ٢٠% حسب نوع الخدمة، وأرفق بياناً يوضح المبالغ المدفوعة وتاريخ سداد الضريبة المستقطعة المستحقة مرفقاً بها نموذج الضريبة المستقطعة الشهري، وإيصالات السداد ذات العلاقة.

وأوضح تفاصيل هذه المبالغ حسب وجهة نظره في مدى استحقاق الضريبة المستقطعة عليها ونسبة الضريبة حسب النظام في الجدول الآتي:

البيان	٢٠٠٨ م	٢٠٠٩ م	٢٠١٠ م	٢٠١١ م	المجموع
خدمات فنية	٩٧٧,١٣٦	٨٦٠,٣١٢	٤,٩٦١,٢٠١	٢,١١٧,٢٨٠	٨,٠٧٥,٧٧٠
خدمات إدارية	٧,٩٧١,٩١٩	٧,٦٣١,٧٣٨	-	١٥,٨٦٢,٧٠٤	٣١,٤٦٦,٣٦١
خدمات متنوعة	-	٦١٠,٠٢٦	-	-	٦١٠,٠٢٦
استرداد رواتب	-	١٠١,٧٧٥	-	-	١٠١,٧٧٥
تحويلات	-	٢,٢٨٣,٠٨٦	-	-	٢,٢٨٣,٠٨٦
تذاكر ومصاريف سفر	-	-	١١٠,٢٣٥	٦٨,٠٥٦	١٧٨,٢٩١
المجموع	٨,١٠٨,٨٩٦	١١,٤٨٦,٩٣٧	٥,٠٧١,٤٣٦	١٨,٠٤٨,٠٤٠	

أ- خدمات إدارية لعام ٢٠١١ م:

يشير المكلف إلى أن مبلغ (١٥,٨٦٢,٧٠٤) ريال سعودي الخاص بعام ٢٠١١ م لم يتم دفعه حتى تاريخه، وعليه فإنه لا يستقطع على هذا المبلغ أي ضريبة، حيث إن أحد أهم شروط استقطاع ضريبة لم يتحقق والمتمثل في دفع مبلغ لجهة غير مقيمة أو تسوية المبلغ فيما لو كانت الجهة مرتبطة، وهو ما لا ينطبق على التعامل ما بين المكلف وشركة (ب) دبي.

ب- خدمات متنوعة:

في هذا الشأن أوضح المكلف أن هذه المبالغ المدفوعة لشركة (ب) دبي ما هي إلا مصاريف مستردة تم تكبدها من قبل شركة (ب) دبي لصالح المكلف، ومن الجدير بالذكر أن تلك المصاريف تمثل الآتي:

اسم المورد	البلد	طبيعة الدفعة	المبلغ
شركة (م)	الإمارات	خدمات مراجعة حسابات	٥٣,٠٤٧
شركة (ج)	اليونان	حجز تذاكر سفر	٥١٦,١١٤
شركة (ح)	الإمارات	مواد ومطبوعات	١٥,٨٠١
شركة (ن)	الهند	خدمات توظيف	٢٤,٩١٨
شركة (ض)	ألمانيا	أجهزة كمبيوتر	١٤٦
المجموع			٦١٠,٠٢٦

وذكر المكلف أن دفع الضريبة المستقطعة عن كافة المبالغ الموضحة أعلاه بواقع ٥% من إجمالي الدفعات، وقام بالتصريح عنها ضمن نموذج الاستقطاع الشهري والسنوي على أن المستفيد هو شركة (ب) دبي، حيث إن الأخيرة قامت بدفع تلك

الفواتير نيابة عن المكلف، ومن ثم حملتها على المكلف، ووفقاً لطبيعة الدفعات الموضحة أعلاه، فإن المبلغ الوحيد الذي يستقطع ضريبة عنه وفقاً لنظام ضريبة الدخل هو المبلغ الخاص بشركة (م)، والذي يمثل خدمات فنية واستشارية.

أما فيما يتعلق بكافة المبالغ، فيرى أنه لا يستقطع ضريبة عنها وفقاً للنظام، حيث إن الدفعات مقابل مواد ومطبوعات وأجهزة كمبيوتر وخدمات التوظيف التي تمت بالكامل خارج المملكة لا يستقطع ضريبة عنها نظاماً، لكونها لا تمثل مصدرًا من مصادر الدخل في المملكة.

وبشأن تذاكر السفر، يرى المكلف عدم استقطاع ضريبة عنها، حيث إن المادة (٦٤ فقرة ٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ذكرت صراحة أن المقصود بالدفعات مقابل تذاكر الطيران الخاضعة لاستقطاع الضريبة هي الدفعات مقابل شراء تذاكر السفر مدفوعة في المملكة لشركات نقل جوي أو لوكيلها أو ممثلها في المملكة، وحيث إن تلك الدفعات لمتتم في المملكة، فإنها غير خاضعة لاستقطاع الضريبة.

وبالتالي، يرى المكلف ضرورة إقصاء مبلغ (٥٥٦,٩٧٩) ريال سعودي (٦١٠,٠٢٦ - ٥٣,٠٤٧) من المبالغ الخاضعة لاستقطاع الضريبة، حيث إن المكلف قد استقطع الضريبة عن تلك المبالغ بالخطأ.

وعليه، يطالب المكلف بناءً على المادة (٥٩ فقرة ١٠) من اللائحة التنفيذية المشار إليها أعلاه باعتبار الضريبة المدفوعة والمستقطعة بالخطأ كضريبة مدفوعة مقدماً يحق للمكلف استخدامها لسداد الضرائب واجبة الاستقطاع مستقبلاً.

ج-استرداد رواتب بمبلغ (١٠١,٧٧٥) ريال سعودي:

وبهذا الشأن يرى المكلف أن المبالغ المدفوعة لشركة (ب) دبي ما هي إلا مصاريف مستردة لها عن الرواتب والأجور التي تم دفعها لموظفيه.

ويوضح أنه لم يكن لدى المكلف قسم الموارد البشرية المنوط به مهام احتساب وإعداد ومصادقة على جداول الرواتب الشهرية لدى الموظفين، لذا كان يتم الدفع من قبل شركة (ب) دبي مباشرة للحسابات البنكية الخاصة لموظفي الشركة في المملكة، ومن ثم تحميل الشركة بهذه المبالغ، مع العلم أن شركة (ب) دبي لم تكن تحمل المكلف أي هامش ربح نظير تلك الخدمات.

ويذكر المكلف أن كافة هؤلاء الموظفين لديهم عقود عمل رسمية موقعة مع المكلف وفقاً لنظام العمل في المملكة، ومسجلين في نظام التأمينات الاجتماعية، ويؤكد استعداده لتزويد اللجنة بالمستندات المؤيدة لذلك.

د-تحويلات بمبلغ (٢,٢٨٣,٠٨٦) ريال سعودي:

يذكر المكلف أن هذا المبلغ عبارة عن قيمة خدمات متمثلة بإتاوات قدمتها شركة (ب) دبي لشركة (ص) السعودية، التي قامت بدورها الأخيرة بتحويل تلك المبالغ للمكلف بدلاً من شركة (ب) دبي.

وأنتيجة لفهمه الخاطيء لإجراءات استقطاع الضريبة في ذلك الوقت، قام المكلف باستقطاع ضريبة بما يعادل ٥% من إجمالي المبلغ الذي تم تحويله ظناً منه أنه يتوجب عليه استقطاع ضريبة على أي مبالغ تقوم بتحويلها إلى خارج المملكة، غافلاً عن واقع إجراءات استقطاع الضريبة على الدفعات التي تتم من الشركات المقيمة إلى شركات غير مقيمة متى ما توفرت الشروط التالية وفقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل:

- أن يكون هناك خدمات مقدمة من جهة غير مقيمة ((ب) دبي) إلى جهة مقيمة (الشركة).
- أن تكون تلك الخدمات مصدرًا من مصادر الدخل في المملكة.
- أن تكون الدفعة قد تمت من جهة مقيمة (التي استلمت الخدمة) إلى جهة غير مقيمة (مقدمة الخدمة).

وبناءً على ما تقدم أعلاه، يرى المكلف أنه غير ملزم نظاماً بخضم الضريبة المستقطعة عن المبلغ المحول لشركة (ب) دبي لعدم توافر الشروط الموجبة لاستقطاع الضريبة، بينما شركة (ص) السعودية أنها الملزمة بذلك، خاصة وأن المادة (٥) فقرة (ب) أكدت ألا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره، مما يؤكد أنه حتى لو قامت شركة (ص) السعودية بسداد قيمة الخدمات التي قدمتها شركة (ب) دبي إلى شركة أخرى مقيمة في المملكة، فإن ذلك لا يعفيها من عدم استقطاع الضريبة وتسديدها للمصلحة وفقاً للمادة (٦٨) فقرة (ج) من النظام.

وعليه، يرى المكلف ضرورة إقصاء هذا المبلغ من المبالغ الخاضعة لاستقطاع الضريبة، حيث إن المكلف استقطع الضريبة من تلك المبالغ بالخطأ.

ويشير إلى أنه قد تم توضيح هذا الموضوع في محضر أعمال الفحص الميداني الذي قامت به المصلحة بتاريخ ١٠ صفر ١٤٣٤ هـ الموافق ٢٣ ديسمبر ٢٠١٢ م، وأنه قد تم تقديم صورة عن العقد المبرم بين شركة (ب) دبي وشركة (ص)، بالإضافة إلى صورة عن حسابات (ص) بالتحويل مبيّناً بها أرقام الفواتير والمبالغ المحولة للشركة محل الفحص، وبهذا الخصوص طلبت المصلحة خطاب تأكيد من شركة (ص) يثبت ماهية المبالغ، وقام المكلف بإرسال خطاب رسمي لـ (ص)، إلا أنها لم تقم حتى الآن بالرد على خطاب.

وعليه، يستغرب من إصرار المصلحة على المطالبة باستقطاع الضريبة عن تلك التحويلات رغم أن كافة المستندات التي تم تقديمها للمصلحة خلال الفحص الميداني تثبت بشكل واضح أن الخدمة قدمت من شركة (ب) دبي إلى شركة (ص)، وبالتالي فإن شركة (ص) هي الملزمة نظاماً بدفع باستقطاع الضريبة وليس المكلف.

وقد طلب المكلف من المصلحة مخاطبة شركة (ص) إذا ما أرادت التأكد من التوضيح الذي قدمته الشركة، رغم أن المستندات تثبت صحة وجهة نظر الشركة.

وعليه، يطالب المكلف -بناءً على المادة (٥٩ فقرة ١٠) من اللائحة التنفيذية المشار إليها أعلاه- باعتبار الضريبة المدفوعة والمستقطعة بالخطأ كضريبة مدفوعة مقدماً يحق للشركة استخدامها لسداد الضرائب واجبة الاستقطاع مستقبلاً.

هـ) تذاكر ومصاريف سفر بمبلغ (١١٠,٢٣٥) ريال سعودي و(٦٨,٠٥٦) ريال سعودي لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م، على التوالي:

يرى المكلف عدم خضوعه لاستقطاع الضريبة، حيث إن المادة (٦٤ فقرة ٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المشار إليها أعلاه، ذكرت صراحةً أن المقصود بالدفعات مقابل تذاكر الطيران الخاضعة لضريبة الاستقطاع هي الدفعات مقابل شراء تذاكر السفر مدفوعة في المملكة لشركات نقل جوي أو لوكيلها أو ممثلها في المملكة.

وحيث إن تلك الدفعات لم تتم في المملكة، فإنها غير خاضعة لضريبة الاستقطاع، ولذا يرى المكلف ضرورة إقصاء مبلغ (١١٠,٢٣٥) ريال سعودي و(٦٨,٠٥٦) ريال سعودي من المبالغ الخاضعة لاستقطاع الضريبة، حيث إن الشركة استقطعت الضريبة عن تلك المبالغ بالخطأ.

وعليه، يطالب المكلف -بناءً على المادة (٥٩ فقرة ١٠) من اللائحة التنفيذية المشار إليها أعلاه- باعتبار الضريبة المدفوعة والمستقطعة بالخطأ كضريبة مدفوعة مقدماً يحق للشركة استخدامها لسداد ضرائب الاستقطاع المستقبلية.

وبالتالي، يرى المكلف أن استقطاع الضريبة يجب أن يفرض فقط على الخدمات الفنية والإدارية وفقاً للاحتساب الموضح أدناه:

البيان	خدمات فنية	خدمات إدارية
--------	------------	--------------

٧,٩٧١,٩١٩	٩٧٧,١٣٦	٢٠٠٨ م
٧,٦٣١,٧٣٨	٨٦٠,٣١٢	٢٠٠٩ م
-	٤,٩٦١,٢٠١	٢٠١٠ م
-	٢,١١٧,٢٨٠	٢٠١١ م
١٥,٦٠٣,٦٥٧	٨,٠٧٥,٧٧٠	المجموع
% ٢٠	% ٥	نسبة ضريبة الاستقطاع
٣,١٢٠,٧٣١	٤٠٣,٧٨٩	مبلغ ضريبة الاستقطاع المستحقة

وعليه، فإن للمكلف مبالغ مسددة بالزيادة بمبلغ (١٥٦,٠٠٧) ريال سعودي وفقاً للجدول الموضح أدناه:

طبيعة الخدمة	المبالغ المدفوعة	ضريبة الاستقطاع المستحقة	ضريبة الاستقطاع المدفوعة	مبالغ مسددة بالزيادة
خدمات فنية	٨,٠٧٥,٧٧٠	٤٠٣,٧٨٩	٤٠٣,٧٨٩	-
خدمات إدارية	١٥,٦٠٣,٦٥٧	٣,١٢٠,٧٣١	٣,١٢٠,٧٣١	-
خدمات متنوعة	٥٥٦,٩٧٩	-	٢٧,٨٤٩	٢٧,٨٤٩
استرداد رواتب	١٠١,٧٧٥	-	٥,٠٨٩	٥,٠٨٩
تحويلات	٢,٢٨٣,٠٨٦	-	١١٤,١٥٤	١١٤,١٥٤
تذاكر سفر	١٧٨,٢٩١	-	٨,٩١٥	٨,٩١٥
المجموع	٢٦,٧٩٩,٥٥٨	٣,٥٢٤,٥٢٠	٣,٦٨٠,٥٢٧	١٥٦,٠٠٧

٣) خدمات فنية مدفوعة لشركات مرتبطة (بحسب رأي المصلحة) بمبلغ (١٤,٨٤٥) ريال سعودي ومبلغ (٣,١٨٠,٦٠٩) ريال سعودي، ومبلغ (٧,٤٩٧,٣٣٦) ريال سعودي، ومبلغ (٣٠,٨٩٩,٩٦٣) ريال سعودي، للأعوام ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م:

ويؤكد المكلف هنا أنه تم استقطاع الضريبة على المبالغ الموضحة أعلاه بواقع ٥% من إجمالي المبالغ المدفوعة، وأرفق بياناً يوضح المبالغ المدفوعة وتاريخ سداد الضريبة المستقطعة المستحقة مرفقاً بها نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري، وإبصالات السداد ذات العلاقة.

كما يؤكد أن المبلغ الخاص لعام ٢٠١١ م هو (١٤,٦١١,٧٤٠) ريال سعودي، وليس (٣٠,٨٩٩,٩٦٣) ريال سعودي. ويشير المكلف إلى أنه طلب من المصلحة تزويده بتفاصيل هذا المبلغ بموجب خطاب الاعتراض المشار إليه أعلاه، إلا أنه لم يرد لها رد على ذلك. ويعترض على وجهة نظر المصلحة الموضحة في بند (٥) و (٦) والمتعلق بفرض ضريبة استقطاع بواقع ١٥% عن تلك المبالغ، على أساس أن تلك الشركات هي شركات مرتبطة بالشركة، وهو ما لا يوافق عليه المكلف للسببين التاليين:

أولاً: إن المادة (٦٤ فقرة ج - ٢) من النظام وضحت أن الشركات أو الهيئات تكون خاضعة لسيطرة واحدة إذا كان مسيطراً عليها بنسبة ٥٠% أو أكثر من قبل نفس الشخص أو الأشخاص المرتبطين، بحيث تكون ملكية حقوق التصويت فيها أو ملكية قيمتها بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية مهما كان نوعها.

ويوضح أن كافة الشركات التي تعاملت معها لا تعتبر شركات مرتبطة وفقاً لنص المادة ٦٤، حيث لا تملك أي شركة من هذه الشركات حصة في الشركة أو حق التصويت لا بشكل مباشر أو غير مباشر. وبناء على ما تقدم أعلاه، فإن الخدمات المقدمة من شركات (ب) لا تعتبر شركات مرتبطة للمكلف.

ثانياً: إن الخدمات التي قدمتها الجهات غير المقيمة ليست خدمات مقدمة للمكلف بعينه، وإنما قدمت مباشرة لعملاء المكلف، وفقاً للعقود المبرمة بين المكلف وعملائه.

هذا، ولا يوجد تعاقد مباشر بين العملاء والشركات غير المقيمة، حيث إن التعاقد يتم بين الشركة والعملاء مباشرة للأسباب التالية:

١. إن الشركة قائمة في المملكة.
٢. التعاقد المباشر مع الشركة يوفّر على العملاء الجهد اللازم للتواصل والاتفاق مع الجهات غير المقيمة، والتي بإمكان الشركة إنجازها بأقل جهد وأكثر فعالية.
٣. رغبة العملاء بوجود جهة واحدة مسؤولة مباشرة تجاهها.

وعند طلب عميل المكلف لأي خدمة تتطلب خبرات الجهات غير المقيمة، يقوم المكلف بالتنسيق مع الجهات غير المقيمة لتوفير الخدمة اللازمة للعميل.

هذا، ويقوم المكلف بإصدار الفواتير للعملاء بناءً على الفواتير الصادرة عن الشركات غير المقيمة للمكلف، مع العلم أن مبلغ الفاتورة يتم تحديده بناءً على عدد الساعات المصروفة من قبل موظف الشركة غير المقيمة، والذي يتوجب عليه أخذ الموافقة على الوقت المصروف من العميل مباشرة، وليس من خلال المكلف.

إضافة إلى ذلك، لا يقوم المكلف بإصدار الفاتورة للعميل إلا بعد التأكد من موافقة العميل على الوقت المصروف من قبل الشركة غير المقيمة.

بناءً على ما تقدم أعلاه، فإن دور المكلف لا يتعدى دور الوسيط بين عملائه والجهات غير المقيمة، وليس دور منفذ أو مستقبل الخدمة من الجهات غير المقيمة. كما أن المكلف يتقاضى عمولة مقابل التنسيق بين العملاء والجهات غير المقيمة.

وعليه، يرى المكلف أنه لو افترض جدلاً صحة وجهة نظر المصلحة؛ أن الشركات غير المقيمة هي جهات مرتبطة للمكلف، فإن معدل الضريبة المستقطعة المفروضة نظاماً عن تقديم تلك الخدمات (خدمات فنية واستشارية) هي ٥% وليس ١٥%، حيث إن الخدمة لمتقدم للمكلف بل لعملائه.

أما فيما يتعلق بالقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ الذي تم تطبيقه بموجب تعميم المصلحة رقم (٣٧٨١) وتاريخ ١٠/٦/١٤٣٥ هـ، فيرى المكلف أن تنفيذ هذا القرار إن كان متماشياً والنظام يجب أن يطبق من تاريخ القرار الوزاري وليس بأثر

رجعي، حيث إن القرار جاء لتعديل مواد في اللائحة وليس توضيحاً، مما يؤكد أن نصوص نظام ضريبة الدخل واللائحة قبل صدور القرار المشار إليه أعلاه تؤكد على أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات فنية مقدمة من جهات مرتبطة تخضع لاستقطاع الضريبة بواقع ٥% وليس ١٥%.

بناءً على ما تقدم أعلاه، يطالب المكلف بإعادة النظر في طلب المصلحة باستقطاع ما نسبته ١٥% من الدفعات؛ لكونها دفعات لجهات مرتبطة، حيث إن تلك الدفعات ليست نظير خدمات مقدمة للمكلف، وإن المكلف على أتم الاستعداد لتزويد اللجنة بالمستندات التي تؤيد أن المكلف يقوم بدور الوسيط بين العملاء والجهات غير المقيمة.

٤) خدمات فنية مدفوعة لشركات غير مرتبطة بمبلغ (١٢٣,٦٦٥) ريال، ومبلغ (٣٦,٤٩٩) ريال، ومبلغ (٧,٨٠٢,٧٤١) ريال، للأعوام ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م:

يؤكد المكلف أنه تم استقطاع الضريبة المستحقة على المبالغ الخاصة بالأعوام ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م بواقع ٥% من إجمالي المبالغ المدفوعة، وأرفق بياناً يوضح المبالغ المدفوعة وتاريخ سداد الضريبة المستقطعة مرفقاً بها نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري وإيصالات السداد ذات العلاقة.

كما يؤكد المكلف أنه لا يعلم مصدر المبلغ الخاص بعام ٢٠١١ م والبالغ (٧,٨٠٢,٧٤١) ريال. وقد طلب المكلف من المصلحة تزويده بتفاصيل هذا المبلغ بموجب خطاب الاعتراض المشار إليه أعلاه إلا أنه لم يرد له رد على ذلك، حيث إنه حسب سجلات المكلف، فإن الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة غير مرتبطة تمثل المبالغ المدفوعة لشركة (م) دبي وشركة (ت) دبي بمبلغ (٨٩,٠٤٦) ريال و(١٤٥,٠٠٠) ريال على التوالي، والموضحين في بند (٥ و ٧) أدناه. وبناءً على ما تقدم أعلاه، يكون المكلف قد استقطع الضريبة المستحقة عليه.

٥) خدمات استشارية مدفوعة لشركة (م) دبي بمبلغ (٣١٢,٥٩٨) ريال، ومبلغ (٦٨,٥٨٥) ريال ومبلغ (٩٦,٥٦٤) ريال، و(٨٩,٠٤٦) ريال، للأعوام ٢٠٠٨ م و ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م:

يؤكد المكلف هنا أنه استقطع الضريبة المستحقة على المبالغ المدفوعة من هذا البند بواقع ٥% من إجمالي المبالغ المدفوعة، هذا وأرفق بياناً يوضح المبالغ المدفوعة وتاريخ سداد الضريبة المستقطعة المستحقة، مرفقاً بها نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري وإيصالات السداد ذات العلاقة.

كما يؤكد المكلف أن المبالغ المدفوعة لا تمثل المبالغ التي تم توضيحها في الربط. ويوضح الجدول أدناه المبالغ التي تم دفعها لشركة (م) دبي:

البيان	٢٠٠٨ م	٢٠٠٩ م	٢٠١٠ م	٢٠١١ م
المبلغ المحمل كمصرف	٣١٢,٥٩٨	٦٨,٥٨٥	٩٦,٥٦٤	٨٩,٠٤٦
المبلغ المدفوع الخاضع للضريبة	١٠٧,٦٨٥	٥٨,٣٣٩	٩٦,٥٦٤	٨١,٠٤٨
ضريبة الاستقطاع بواقع ٥%	٥,٣٨٤	٢,٩١٧	٤,٨٢٨	٤,٠٥٢

وبناءً على ما تقدم أعلاه يكون المكلف قد استقطع وسدد الضريبة المستحقة عليها.

٦) خدمات استشارية مدفوعة للسيد..... المقيم بدبي بمبلغ (١,٠٣٤,٧٥٣) ريال سعودي خلال عام ٢٠١٠

م:

وبهذا الشأن يؤكد المكلف أنه تم استقطاع ضريبة الاستقطاع المستحقة على المبلغ المدفوع من هذا البند بواقع ٥ ٪، وأرفق بياناً يوضح المبالغ المدفوعة وتاريخ سداد الضريبة المستقطعة المستحقة، مرفقاً بها نموذج الضريبة المستقطعة الشهري وإيصالات السداد ذات العلاقة، ويرى المكلف أن المبالغ المدفوعة لا تمثل المبالغ التي تم توضيحها في الربط، حيث إن المبلغ المدفوع هو (٤٤٦,١٠٨) ريال، أما المبلغ المتبقي فقد تم عكسه في الدفاتر نظراً لانتفاء السبب لدفع المبلغ المتبقي.

٧) خدمات استشارية مدفوعة لشركة (ت) دبي بمبلغ (١٤٥,٠٠٠) ريال خلال عام ٢٠١١ م:

يفيد المكلف أنه تم دفع الضريبة المستقطعة المستحقة على المبلغ الموضح أعلاه بواقع ٥ ٪ وأرفق المكلف بياناً يوضح المبلغ المدفوع وتاريخ سداد الضريبة المستقطعة المستحقة، مرفقاً بها نموذج ضريبة المستقطعة الشهري وإيصالات السداد ذات العلاقة.

٨) مصاريف سفر مدفوعة لجهات غير مقيمة متعددة مرتبطة - وفقاً لرأي المصلحة- بمبلغ (١٧٦,٥٤٠) ريال،

و(٤٧٧,٩٠١) ريال، و(٧٤٧,٧٨٦) ريال، للأعوام ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م:

بهذا الخصوص، يفيد المكلف أن المبالغ الموضحة أعلاه مدرجة ضمن مبالغ الخدمات الفنية الموضحة في بند (٣) أعلاه. كما يفيد أن تقرير الفحص الميداني أكد على أن فواتير الخدمات الفنية الصادرة عن الجهات غير المقيمة تتضمن مصاريف السفر.

وهذه المبالغ تمثل تذاكر سفر ومصاريف إعاشة وفنادق دفعت من قبل الموظفين لدى الشركات غير المقيمة، والتي قامت الأخيرة بتحميل تلك المصاريف على المكلف ودفعها.

ومعلوم أن مصاريف الإعاشة والفنادق لا يستقطع عنها الضريبة نظاماً، حيث إنها لا تمثل مصدرًا من مصادر الدخل، وهذا ما أكد عليه السؤال الثالث من الأسئلة الأكثر شيوعاً المنشور على الموقع الإلكتروني لدى المصلحة.

"س ٣: هل هناك مبالغ لا تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً للنظام الضريبي، على الرغم من أنها مدفوعة من شخص مقيم إلى شخص غير مقيم؟

ج: نعم هناك مبالغ لا تخضع لضريبة الاستقطاع، رغم أنها مدفوعة من شخص مقيم إلى شخص غير مقيم، ونوضح أدناه أمثلة على ذلك: خدمات الفنادق وإيجار السيارات والرحلات السياحية التي تقدمها شركات أجنبية في الخارج". هذا، ومعظم مصاريف الإعاشة والفنادق التي تم تكبدها من قبل موظفي الشركات غير المقيمة كانت داخل المملكة.

وعليه، إن كانت تلك الخدمات مقدمة من شركات أجنبية خارج المملكة وغير خاضعة لاستقطاع الضريبة وفقاً للسؤال المشار إليه أعلاه، فمن الأولى ألا تكون تلك الخدمات خاضعة لضريبة الاستقطاع، خاصة وأنها قدمت من شركات مقيمة داخل المملكة.

أما فيما يتعلق بتذاكر الطيران، فقد تم دفعها في الخارج وليست مدفوعة في المملكة لشركات نقل جوي أو بحري أو لوكلائها أو ممثليها في المملكة حتى تكون خاضعة لاستقطاع الضريبة وفقاً للمادة (٦٣) فقرة (٤) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، والتي تنص على الآتي:

"يقصد بالدفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أي دفعات مقابل شراء تذاكر أو تكاليف شحن جوي أو بحري مدفوعة في المملكة لشركات نقل جوي أو بحري أو لوكلائها أو ممثليها في المملكة ولا يشمل ذلك المبالغ المدفوعة مقابل شحن البضائع من الخارج إلى موانئ المملكة".

ويفيد المكلف أن إجمالي مصاريف السفر المدفوعة لتلك الجهات يبلغ (١,٦٤٠,٠٥٠) ريال عن الأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م، كما أرفق بياناً تفصيلياً يوضح تفاصيل كافة مصاريف السفر التي تم دفع الضريبة المستقطعة عنها.

وعليه، يطلب المكلف من اللجنة التأكيد على حق المكلف باسترداد مبالغ الضريبة المستقطعة التي تم دفعها عن مصاريف السفر والبالغة (٨٢,٠٢٥) ريال، كما هو موضح في البيان المرفق.

وبناءً عليه، يرى المكلف ضرورة إقصاء مبلغ (١,٦٤٠,٠٥٠) ريال للأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م من المبالغ الخاضعة لاستقطاع الضريبة، وحيث إن المكلف استقطع الضريبة من تلك المبالغ بالخطأ، فإنه يطالب بناءً على المادة (٥٩ فقرة ١٠) من اللائحة التنفيذية باعتبار الضريبة المدفوعة والمستقطعة بالخطأ ضريبة مدفوعة مقدماً يحق له استخدامه لسداد الضرائب واجبة الاستقطاع مستقبلاً، أو استرداد مبلغ الضريبة المسدد.

٩) مصاريف متنوعة بمبلغ (٦١٠,٠٢٦) ريال، ومبلغ (١,٦٣٤,٨٥٦) ريال، لعامي ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م:

بهذا الخصوص، يؤكد المكلف أن مبلغ (٦١٠,٠٢٦) ريال تم دفعه لشركة (ب) دبي، والذي تم توضيح تفاصيله تحت بند (٢-ب) أعلاه.

أما فيما يتعلق بمبلغ (١,٦٣٤,٨٥٦) ريال، فهذا المبلغ تم دفعه أيضاً لشركة (ب) دبي مقابل تذاكر سفر، وتم دفع الضريبة المستقطعة عنها بواقع ٥%، وأرفق بياناً يوضح المبالغ المدفوعة وتاريخ سداد الضريبة المستقطعة المستحقة، مرفقاً بها نموذج ضريبة الاستقطاع الشهري وإيصالات السداد ذات العلاقة، ويؤكد المكلف أن تذاكر ومصاريف السفر غير خاضعة لاستقطاع الضريبة.

١٠) تحويلات بمبلغ (٢,٢٨٣,٠٨٦) ريال:

بناءً على وجهة النظر الموضحة في بند (٢-د) أعلاه، فإن المكلف يطلب من المصلحة مطالبة هذا المبلغ من شركة (ص)، ورد مبلغ الضريبة المدفوع من قبله.

١١) خدمات الإدارة المدفوعة لشركة (ك) دبي بمبلغ (١٥,٦٠٣,٦٥٧) ريال:

بهذا الخصوص، يؤكد المكلف أنه قد تم سداد مبلغ الضريبة المستقطعة المستحقة عليه، كما تم التوضيح في بند (٢) الخلاصة (الموضحة أعلاه).

هذا، ويطلب المكلف الأخذ بعين الاعتبار اعتراضه المقدم بموجب خطابه رقم (٢٠١٢/٩١/ر) بتاريخ ١٤٣٣/٥/١ الموافق ٢٤ مارس ٢٠١٢ م، حيث إن المكلف طالب المصلحة باسترداد جزء من الضريبة المستقطعة المسددة من باب الخطأ للمصلحة، والتي تم مناقشتها أعلاه، ولم يتم الرد من قبل المصلحة أو أخذ الطلب بعين الاعتبار عند إصدار الربط.

١٢) مبالغ تم دفع الضريبة المستقطعة عنها بالخطأ، وتم المطالبة باستردادها بموجب الخطاب رقم (٢٠١٢/٩١/ر)

بتاريخ ١٤٣٣/٥/١ الموافق ٢٤ مارس ٢٠١٢ م:

أ- خدمات أخرى تبلغ (٣٩,٣٩٨) ريال و(٥٥,٣٩٢) ريال و(٩٤,٦٠٩) ريال للسنوات المالية ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م و ٢٠١١ م على

التوالي:

وفقاً لإجراءات استقطاع الضريبة، فإن أي خدمات تقدم بالكامل خارج المملكة - بخلاف الخدمات الفنية والاستشارية- لا تخضع لاستقطاع الضريبة، إلا إذا كانت مقدمة من جهات مرتبطة، حيث إنها تعد في هذه الحالة مصدرًا من مصادر الدخل وفقاً للمادة (٥ فقرة أ-٧) من نظام ضريبة الدخل، وبالتالي يجب إخضاعها لاستقطاع الضريبة.

وبهذا الخصوص، يود المكلف أن يوضح أن طبيعة هذه الخدمات تتمثل في الآتي:

- مصاريف دعم للعملاء.
- مصاريف تدريب.
- مصاريف اشتراكات.

كما يوضح المكلف أن الشركات التي تم الدفع لها لديها ليست شركات مرتبطة.

وبناءً عليه، يرى المكلف ضرورة إقصاء هذا المبلغ من المبالغ الخاضعة لاستقطاع الضريبة، حيث إن المكلف استقطعت الضريبة من تلك المبالغ بالخطأ.

وعليه، يطالب المكلف -بناءً على المادة (٥٩ فقرة ١٠) من اللائحة التنفيذية المشار إليه أعلاه- باعتبار الضريبة المدفوعة والمستقطعة بالخطأ والبالغة (٩,٤٧٠) ريال كضريبة مدفوعة مقدماً يحق له استخدامها لسداد ضرائب واجبة الاستقطاع مستقبلاً.

ب- رواتب وأجور تبلغ (٤,٨٧٣,٠٥٠) ريال و(٦,٦٢٨,٣١٥) ريال للسنوات المالية ٢٠٠٩ م، و ٢٠١٠ م على التوالي:

يفيد المكلف أن المبالغ المدفوعة لشركة (ب) دبي ما هي إلا مصاريف مستردة له عن الرواتب والأجور التي تم دفعها لموظفي المكلف.

وبهذا الخصوص، يوضح المكلف أنه لم يكن لديه قسم الموارد البشرية المنوط به مهام احتساب وإعداد ومصادقة على جداول الرواتب الشهرية لدى الموظفين، لذا كان يتم الدفع من قبل شركة (ب) دبي مباشرة للحسابات البنكية الخاصة لموظفي المكلف في المملكة، ومن ثم تحميل المكلف بهذه المبالغ، مع العلم أن شركة.....دبي لم تكن تحمل المكلف أي هامش ربح نظير تلك الخدمات.

ومن الجدير بالذكر، أن كافة هؤلاء الموظفين لديهم عقود عمل رسمية موقعة مع المكلف وفقاً لنظام العمل في المملكة، ومسجلين في نظام التأمينات الاجتماعية. وبهذا الخصوص، يؤكد المكلف أنه على أتم الاستعداد لتزويد اللجنة بالمستندات المؤيدة لذلك.

وبناءً على ما تقدم أعلاه، فإن تلك المبالغ غير خاضعة لاستقطاع الضريبة نظاماً؛ لكونها تمثل دفعات استرداد لرواتب وأجور موظفي الشركة، ولا تعتبر مصدرًا من مصادر الدخل، الأمر الذي أكدته المصلحة في خطابها رقم ١٤٣٢/١٦/٤١١٣ بتاريخ ١٤٣٢/٧/١٣ هـ الموافق ١٥ يونيو ٢٠١١ م. وعليه، يرى المكلف ضرورة إقصاء هذا المبلغ من المبالغ الخاضعة لاستقطاع الضريبة، حيث إنه استقطع الضريبة من تلك المبالغ بالخطأ.

وعليه، يطالب المكلف -بناءً على المادة (٥٩ فقرة ١٠) من اللائحة التنفيذية المشار إليها أعلاه- باعتبار الضريبة المدفوعة والمستقطعة بالخطأ كضريبة مدفوعة مقدماً يحق له استخدامها لسداد ضرائب الاستقطاع المستقبلية.

ويشير المكلف إلى أن مبلغ (٤,٨٧٣,٠٥٠) ريال والمتعلق بعام ٢٠٠٩ م يتضمن مبلغ (١٠١,٧٧٥) ريال الوارد ضمن بند خامساً -٢- ج، وعليه فإن المبلغ المراد إقصاؤه من المبالغ الخاضعة لاستقطاع الضريبة تحت هذا البند والمتعلق بعام ٢٠٠٩ م يبلغ (٤,٧٧١,٢٧٥) ريال.

وبالتالي، يطلب المكلف من اللجنة الموافقة على طلبه باسترداد أو اعتبار مبالغ الضريبة المستقطعة المدفوعة بالخطأ وبالباقي (٨٩٩,٢٢٥) ريال كدفعات ضريبية مقدمة لاستخدامها في المستقبل وفقاً للجدول الموضح أدناه:

البيان	المبلغ المدفوع للجهات غير المقيمة	مبلغ ضريبة الاستقطاع
مصاريف متنوعة بند خامساً - ٢ ب -	٥٥٦,٩٧٩	٢٧,٨٤٩
استرداد رواتب بند خامساً - ٢ ج -	١٠١,٧٧٥	٥,٠٨٩
تحويلات بند خامساً - ٢ د -	٢,٢٨٣,٠٨٦	١١٤,١٥٤
مصاريف سفر بند خامساً - ٢ هـ -	١٧٨,٢٩١	٨,٩١٥
مصاريف سفر من ضمن الخدمات الفنية بند خامساً - ٨ -	١,٦٤٠,٥٠٠	٨٢,٠٢٥
مصاريف متنوعة بند خامساً - ٩ -	١,٦٣٤,٨٥٦	٨١,٧٤٣
خدمات أخرى بند خامساً - ١٢ أ -	١٨٩,٣٩٩	٩,٤٧٠
رواتب وأجور بند خامساً - ١٢ ب -	١١,٣٣٩,٥٩٠	٥٦٩,٩٨٠
المجموع	١٧,٩٨٤,٤٧٦	٨٩٩,٢٢٥

وأرفق المكلف في مذكرته الإلحاقية لزيادة الإيضاح حول البنود السابقة ما يلي:

١- تم إجراء مراجعة شاملة لكافة المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة، وعلى الأخص تعاملات الشركة مع الجهات غير المقيمة المرتبطة، وذلك بمحض الأعمال المؤرخ في ٢٠/٢/١٤٣٥هـ، وأنه قدم كافة التحليلات عن هذه التعاملات، وزود الفريق الفاحص بالكشوف المتعلقة بتلك التعاملات، كما قدم كل الردود التي احتاجها الفريق الفاحص لتوضيح طبيعة وحجم تلك التعاملات.

٢- بناءً على ما ورد بجلسة ٢٠/٢/١٤٣٥هـ بمحض الأعمال، وما قدم فيها من كشوف تفصيلية، وما أفاد به ممثلو المكلف بالمحضر - تم احتساب الضريبة المستقطعة المستحقة على كافة تعاملات المكلف مع الجهات غير المقيمة (وهو ما أقر به المكلف من واقع الكشوف التفصيلية المقدمة بمحض الأعمال، وما تم قيده بالحسابات).

٣- تم حسم كافة تسديدات المكلف من الضريبة المستقطعة خلال الأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م من خلال أوامر التحصيل وعمليات سداد الواردة ضمن إقرارات الاستقطاع الشهرية والسنوية التي يقدمها المكلف والمرفقة بملف الاستقطاع للمكلف.

٤- ما تم مطالبة المكلف بسداده بكتاب الربط المشار إليه أعلاه هو الفروق بين المستحقات على الشركة، وبين جملة ما تم سداده من الشركة.

- ٥- تم احتساب الضريبة المستقطعة عن المبالغ المقيدة بالحسابات عن تعاملات مع جهات غير مقيمة مرتبطة بصرف النظر عن سدادها، حيث إن الضريبة المستقطعة تتوجب عند حصول واقعة الدفع، وما في حكمه مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات، والتي يعتبر تاريخ التسوية هو بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن الجهات (الدافعة والمستلمة) جهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ القيد بالدفاتر.
- ٦- تم احتساب نسبة الاستقطاع لبند الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من الجهات غير المقيمة المرتبطة بواقع ١٥٪، وذلك طبقاً للفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وقرار معالي وزير المالية رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ. وأضاف أن المصلحة لم تأخذ في عين الاعتبار كافة مبالغ الضريبة المستقطعة التي قام المكلف بسدادها حسب النظام.

ب- وجهة نظر المصلحة:

تم احتساب فروق الضريبة المستقطعة المستحقة بالربط على النحو التالي:

- ١- تم إجراء مراجعة شاملة لكافة المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة، وعلى الأخص تعاملات المكلف مع الجهات غير المقيمة المرتبطة، وذلك بمحض الأعمال المؤرخ في ٢٠/٢/١٤٣٥هـ، وقدم المكلف كافة التحليلات عن هذه التعاملات، وزود الفريق الفاحص بالكشوف المتعلقة بتلك التعاملات، كما قدم كل الردود التي احتاجها الفريق الفاحص لتوضيح طبيعة وحجم تلك التعاملات.
- ٢- بناءً على ما ورد بجلسة ٢٠/٢/١٤٣٥هـ من محضر الأعمال وما قدم فيها من كشوف تفصيلية، وما أفاد به ممثلو المكلف بالمحضر تم احتساب الضريبة المستقطعة المستحقة على كافة تعاملات المكلف مع الجهات غير المقيمة (ما تم الربط عليه وهو ما أقر به المكلف من واقع الكشوف التفصيلية المقدمة بمحض الأعمال وما تم قيده بالحسابات).
- ٣- تم حسم كافة تسديدات المكلف من الضريبة المستقطعة خلال الأعوام من ٢٠٠٨ م حتى ٢٠١١ م من خلال أوامر التحصيل وعمليات سداد الواردة ضمن إقرارات الاستقطاع الشهرية والسنوية التي يقدمها المكلف والمرفقة بملف الاستقطاع للمكلف.
- ٤- ما تم مطالبة المكلف بسداده بكتاب الربط المشار إليه أعلاه هو الفروق بين المستحقات على الشركة، وبين جملة ما تم سداده من المكلف.

- ٥- تم احتساب الضريبة المستقطعة عن المبالغ المقيدة بالحسابات عن تعاملات مع جهات غير مقيمة مرتبطة، بصرف النظر عن سدادها، حيث إن الضريبة المستقطعة تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه، مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات، والتي يعتبر تاريخ التسوية هو بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن الجهات (الدافعة والمستلمة) جهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ القيد بالدفاتر.
- ٦- تم احتساب نسبة الاستقطاع لبند الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من الجهات غير المقيمة المرتبطة بواقع ١٥٪ وذلك في ضوء الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وطبقاً للمتعرف عليه والمتبع في كافة الحالات المماثلة، وصدر قرار معالي وزير المالية رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ ليؤكد صحة إجراء المصلحة، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

ج- رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على وجهة نظر الطرفين، وعلى مذكرة المكلف الإلحاقية، تبين للجنة أن الخلاف يتعلق بفروق الضريبة المستقطعة عن الأعوام من ٢٠٠٨ حتى ٢٠١١ م حسب التالي:

١) فيما يتعلق بالمبالغ التي يرى المكلف أنه استقطعت عنها الضريبة، وسدد للمصلحة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بالإتاوات المدفوعة لشركة (د) ألمانيا:

يرى المكلف أنه سدد جميع الضرائب المستقطعة عن الأعوام محل الخلاف، حيث يقوم باستقطاع الضريبة عندما يتم الدفع، والذي يمتد إلى ما بعد السنة التي استقطعت عنها الإتاوات، فترى اللجنة أن ما قدمه المكلف من تحليل حول تلك المبالغ يعطي قرينة على أنه تم دفع الضريبة المستقطعة عن تلك المبالغ، فيما يخص الأعوام ٢٠٠٨ م، و ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م.

أما فيما يتعلق بعام ٢٠١١ م، فإنه وإن كان ما قدمه المكلف من تحليل لم يوضح طبيعة المبالغ المستقطعة عنها الضريبة، حيث يختلف ما ورد في نماذج الاستقطاع عما تطالب به المصلحة ويقر به المكلف، إلا أن المصلحة أفادت في ردها على اللجنة المؤرخ في ١٤٣٦/٥/٢٤ هـ أن الخلاف بينها وبين المكلف في هذا البند يعود إلى فرض المصلحة للضريبة المستقطعة على المبالغ المحملة للجهات المرتبطة، في حين أن المكلف استقطع الضريبة على المبالغ المدفوعة، وحيث إنه وفقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية تستقطع الضريبة على المبالغ المدفوعة لغير المقيم، وليس على المبالغ المستحقة، لذا فإن اللجنة ترى تأييد المكلف فيما دفع به من استقطاع الضريبة على المبالغ التي حوله الشركة (د) ألمانيا للأعوام محل الخلاف.

٢) خدمات فنية مدفوعة لشركة (ب) دبي:

أ-خدمات إدارية لعام ٢٠١١ م:

أفادت المصلحة في ردها على اللجنة المؤرخ في ١٤٣٦/٥/٢٤ هـ بموافقتها على وجهة نظر المكلف باستقطاع الضريبة على المبالغ المدفوعة فقط، وذلك بنسبة ٢٠٪ مع موافقتها على تعديل الربط بمبلغ (١٥,٨٦٢,٧٠٤) ريال، والذي لم يدفع، وذلك عند صدور قرار اللجنة، وبذلك يعد الخلاف منتهيًا بين الطرفين حول هذا البند.

ب-خدمات متنوعة:

يرى المكلف أن المبالغ التي أشار إليها تحت هذا البند غير خاضعة لاستقطاع الضريبة، فيما عدا المبلغ المدفوع لشركة.....

وبالإطلاع على طبيعة تلك الخدمات والتي أوضح المكلف أنها مصاريف مستردة تم تكبدها من قبل شركة (ب) دبي لصالح المكلف، ظهر للجنة أن ذلك كله من لوازم الخدمات الإدارية المقدمة للمكلف، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة عن مبلغ الخدمات المتنوعة.

ج-استرداد رواتب:

يرى المكلف أن المبالغ المدفوعة في هذا الخصوص هي مصاريف مستردة، دفعتها شركة (ب) دبي، لعدم وجود قسم موارد بشرية لدى الشركة.

وقد اطلعت اللجنة على محضر الفحص الميداني، وتبين عدم وجود عقد بين الشركتين بهذا الخصوص، إضافة إلى أن المكلف أقر في محضر الفحص بعدم وجود كوادرات إدارية لإدارة ومتابعة نشاط الشركة، ولم يقدم المكلف للجنة أي إثباتات على أن الموظفين على كفالتة، ويعملون في المملكة وفق عقود معهم وتسجيل لدى التأمينات الاجتماعية، وبالتالي تخضع هذه المبالغ المحولة لاستقطاع الضريبة، حيث تعد من قبيل الخدمات الإدارية المقدمة للمكلف، ومن ثم ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على هذه المبالغ المحولة.

د-تحويلات:

يرى المكلف أن المبلغ محل الخلاف يمثل مبالغ كان من المفترض أن تحولها شركة (ص) مباشرة إلى شركة (ب) دبي. ولأن التعاملات المالية لا يمكن أن تتم على ما وصفه المكلف، ما لم توجد اتفاقات ملزمة لكل الأطراف، وفي ظل غياب مثل هذه الاتفاقات، فإن مسؤولية استقطاع الضريبة عن المبالغ التي حولها المكلف لجهة غير مقيمة تقع عليه مباشرة، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على إلزامه باستقطاع الضريبة على المبالغ المحولة إلى شركة (ب) دبي.

ه-تذاكر ومصاريف سفر:

يرى المكلف عدم خضوع هذه المبالغ لاستقطاع الضريبة، حيث دفعت خارج المملكة. وقد اطلعت اللجنة على محضر الفحص والذي أقرَّ فيه المكلف بأن تلك المصاريف تتعلق بالاستشاريين القادمين من الخارج الذين يقدمون الخدمات الفنية والإدارية لعملائه، وعليه فإن هذه المصاريف جزء من تكلفة الخدمات الفنية المدفوعة والخاضعة لاستقطاع الضريبة، ومن ثم ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على التذاكر ومصاريف السفر المدفوعة خارج المملكة العربية السعودية.

٣) خدمات فنية مدفوعة لشركات مرتبطة بحسب رأي المصلحة، وغير مرتبطة بحسب رأي المكلف لعام ٢٠١١ م:

أ- يرى المكلف أن المبلغ الخاص بعام ٢٠١١ م هو (١٤,٦١١,٧٤٠) ريال، وليس (٣٠,٨٩٩,٩٦٣) ريال، الوارد في ربط المصلحة، وحيث ورد ذلك في خطاب اعتراض المكلف، ولم تعلق عليه المصلحة في خطابها المرفوع للجنة، وأثناء جلسة المناقشة تم طلب الرد التفصيلي من المصلحة على اعتراض المكلف، فأفادت المصلحة في ردها المؤرخ في ١٤٣٦/٥/٢٤هـ على استفسار اللجنة بمكونات مبلغ (٣٠,٨٩٩,٩٦٣) ريال، وزودت اللجنة المكلف بنسخة من رد المصلحة.

وحيث أقر المكلف بصفة إجراء المصلحة، فيما يتعلق بوجود المبلغ محل الخلاف، وفقاً لما رأت المصلحة، إلا أنه يرى أن المبلغ المدفوع أقل من ربط المصلحة بمبلغ (٣١٣,٤٠٥) ريال، بسبب اختلاف سعر الصرف عن التحويل لصالح المكلف، ولذا ترى اللجنة صحة إجراء المصلحة، مع الأخذ بالاعتبار أثر فروق تحويل العملة، حيث إن الضريبة تستقطع عند الدفع، وليس عند الاستحقاق، فتؤخذ الضريبة على المبلغ عند تحويله.

ب- يرى المكلف أن المدفوعات محل الخلاف كانت لشركات غير مرتبطة، حيث لا تملك تلك الشركات أي نسبة في شركة المكلف، ويضيف المكلف أن الخدمات محل الخلاف قدمت للعملاء مباشرة من قبل الجهات غير المقيمة، وأن دوره ينحصر في التوسط في إيصال تلك المبالغ.

وقد اطلعت اللجنة على محضر الفحص، والذي تبين منه أن جميع الجهات غير المقيمة التي تم التعامل معها تسيطر عليها الشركة الألمانية الأم، عدا شركة.....دبي، وبالتالي ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على إخضاع المبالغ المدفوعة لجميع الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم لاستقطاع الضريبة بنسبة ١٥٪ وفقاً للائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المعدلة بالقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ، أما ما أشار إليه المكلف من كونه وسيطاً فقط، فيشكل عليه إقراره في خطاب اعتراضه بأن العقود تتم بينه وبين العملاء، وهذا كافٍ لتحمله مسؤولية استقطاع الضريبة عن المبالغ المحولة، مقابل الخدمات الفنية المقدمة لعملائه.

٤) خدمات فنية مدفوعة لجهات غير مرتبطة:

يرى المكلف أن المبالغ الخاصة بعام ٢٠١١ م تتمثل في المدفوع لشركة (م) دبي بمبلغ (٨٩,٠٤٦) ريال، ولشركة (ت) دبي بمبلغ (١٤٥,٠٠٠) ريال، وليس كما ربطت المصلحة به، وهو (٧,٨٠٢,٧٤١) ريال.

وقد ورد ذلك في خطاب اعتراض المكلف، ولم تعلق عليه المصلحة في خطابها المرفوع للجنة، وقد طلبت اللجنة من المصلحة أثناء جلسة المناقشة الرد التفصيلي على اعتراض المكلف، فأفادت المصلحة في ردها المؤرخ في ١٤٣٦/٥/٢٤ هـ على استفسار اللجنة بمصدر هذا المبلغ، وزودت اللجنة المكلف بنسخة من رد المصلحة، فوافق على وجهة نظر المصلحة بشأن تفاصيل المبلغ (٧,٨٠٢,٧٤١) ريال، كما في خطابه رقم (٢٠١٥/٢٠٢ ر) وتاريخ ١٤٣٦/٧/١٠ هـ، وقد أفاد المكلف أنه سدد الضريبة المستقطعة عن تلك المبالغ وفقاً لإقراره، وزود اللجنة بمذكرة إلحاقية تؤكد وجهة نظره، وقد تضمنت عرضاً للمبالغ المسددة من خلال إيصالات متعددة.

وحين طلبت اللجنة في خطابها رقم ٣/٤٩٠ وتاريخ ١٤٣٦/٧/١٦ هـ من المصلحة الاطلاع على تلك المذكرة، وإبداء وجهة نظرها لم تجب المصلحة بشكل خاص على إفادة المكلف بشأن تسديده الضريبة المستقطعة، مما ترى معه تأييده فيما أفاد به من سداد مبالغ الضريبة المستقطعة.

(٥) خدمات استشارية مدفوعة لشركة (م) دبي:

يرى المكلف أنه سدد الضريبة عن تلك المبالغ. وقد زُودت المصلحة بنسخة من مذكرة المكلف الإلحاقية الأولى فردت على ذلك بخطابها المؤرخ في ١٤٣٦/٥/٢٤ هـ ببيان المبالغ المحصلة، وتم تزويد المكلف بنسخة من هذا الرد، وقد أفاد المكلف في مذكرته الإلحاقية الأخيرة المتعلقة بكتاب المصلحة الإلحاقية بأن المبلغ المدفوع هو الذي تم استقطاع الضريبة عنه بدلاً من المحمل كمصروف، وحيث لم تعلق المصلحة على رد المكلف، فإن اللجنة ترى تأييد المكلف في اعتراضه، حيث إن استقطاع الضريبة يكون على المبالغ المدفوعة وليست المستحقة.

(٦) خدمات استشارية مدفوعة ل.....المقيم في دبي:

يرى المكلف أنه تم استقطاع الضريبة عن مبلغ (٤٤٦,١٠٨) ريال، وليس ما ربطت به المصلحة وهو (١,٠٣٤,٧٣٥) ريال، حيث تم عكس باقي المبلغ لانتفاء السبب لدفعه.

وقد أفادت المصلحة بأن ما أقر المكلف بدفعه والبالغ (٤٤٦,١٠٨) ريال لم تستقطع عنها الضريبة بالكامل، وإنما استقطع الضريبة عن مبلغ (١٤٠,٣٥٢) ريال، وقد تتبعت اللجنة نماذج الاستقطاع التي زود بها المكلف اللجنة، ولم تجد إشارة لهذا المبلغ ضمن ما ادعاه المكلف من أنه ضمن ما دفعه المكلف لشركة (ب) دبي، ولذلك ترى اللجنة صحة إجراء المصلحة فيما يتعلق بالمبلغ المدفوع ل.....الذي أقره المكلف.

أما ما يتعلق بباقي المبلغ الذي يرى المكلف أنه عكسه بالدفاتر بقيد محاسبي، فقد اطلعت اللجنة على مستخرج من النظام المحاسبي للمكلف، والذي يفيد بعكس مبلغ (١١٧,٠٠٠) يورو، ولم يتبين للجنة طبيعة هذا المبلغ، حيث إنه مجرد قيد محاسبي لا يتبين منه الرصيد محل الخلاف، وعليه ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على إجراء المصلحة المتعلق بهذا البند.

(٧) خدمات استشارية مدفوعة لشركة (ت):

يرى المكلف أنه استقطع الضريبة عن هذا المبلغ، وقد اطلعت اللجنة على نموذج الاستقطاع الشهري لشهر نوفمبر ٢٠١١ م، ووجدت أن المكلف قد استقطع بالفعل الضريبة عن هذا المبلغ، كما أفادت المصلحة في ردها على اللجنة المؤرخ في ١٤٣٦/٥/٢٤ هـ بموافقتها على وجهة نظر المكلف، مما يعني انتهاء الخلاف بين الطرفين حول هذا البند.

(٨) مصاريف سفر مدفوعة لجهات غير مقيمة متعددة مرتبطة وفقاً لرأي المصلحة، وغير مرتبطة وفقاً لرأي المكلف:

يرى المكلف أن هذه المصاريف مدرجة ضمن مبالغ الخدمات الفنية الواردة في البند الفرعي رقم (٣) أعلاه (خدمات فنية مدفوعة لشركات مرتبطة بحسب رأي المصلحة، وغير مرتبطة وفقاً لرأي المكلف) من البند الخامس من بنود الاعتراض، وأكد المكلف بأنه تم الإشارة إلى ذلك في محضر الفحص.

وقد اطلعت اللجنة على محضر الفحص المشار إليه، ووجدت أن المكلف قد أقر بأن هذه المصاريف جزء من تكاليف الخدمات الفنية المقدمة من المستشارين القادمين من الخارج، إلا أنه أفاد أيضاً بأن مصاريف السفر تلك يتم تحميلها على بند مصاريف السفر.

وحيث إن مصاريف السفر تلك جزء لا يتجزأ من تكاليف الخدمات الفنية المدفوعة للجهات غير المقيمة المرتبطة، حسب ما أشارت إليه اللجنة في البند الفرعي الخاص بالخدمات الفنية المدفوعة للجهات غير المقيمة رقم (٣) أعلاه، إلا أن هذه التكاليف لمتضمن فيها، حسب إقرار المكلف في محضر الفحص، حيث حملها على حساب مستقل تحت مسمى مصاريف السفر، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على مصاريف السفر لجهات غير مقيمة مرتبطة.

٩) مصاريف متنوعة:

أ-مبلغ (٦١٠,٠٢٦) ريال، لعام ٢٠٠٩ م:

تم مناقشته في البند الفرعي (٢ ج) أعلاه، ورفضت اللجنة اعتراض المكلف عليه.

ب-مبلغ (١,٦٣٤,٨٥٦) ريال، لعام ٢٠١٠ م:

يرى المكلف أنه تم استقطاع الضريبة عنه، وأنه سيقوم بالمطالبة باستردادها، وحيث رأت اللجنة في البند الفرعي (٨) أعلاه أن هذه المصاريف جزء لا يتجزأ من تكاليف الخدمات الفنية لجهات غير مقيمة، فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة عن مبلغ (١,٦٣٤,٨٥٦) ريال.

١٠) تحويلات بمبلغ (٢,٢٨٣,٠٨٦) ريال:

يرى المكلف أن المبلغ محل الخلاف يمثل مبالغ كان من المفترض أن تحولها شركة (ص) إلى الجهة غير المقيمة، وأن على المصلحة مطالبة شركة (ص) بسداد الضريبة عن هذا المبلغ ورد المبلغ المدفوع من قبل المكلف.

وترى اللجنة وفقاً لما قرره في البند الفرعي (٢ د) أعلاه، رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

١١) خدمات الإدارة المدفوعة لشركة (ب) بمبلغ (١٥,٦٠٣,٦٥٧) ريال:

ما أورده المكلف في هذا البند هو مجرد تأكيد لدفعه الضريبة المستقطعة على ما رآه من مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة، وفقاً لبنود الاعتراض الواردة في البند (٢) أعلاه بتفريعاتها (أ، ب، ج، د، هـ)، وعليه فإن رأي اللجنة حيال كل بند فرعي قد تم إبداءه عند مناقشة البنود سابقاً.

٦. غرامات التأخير بواقع ١٪ عن كل ثلاثين يوم تأخير على الفروقات الضريبية:

أ-وجهة نظر المكلف:

لقد اعتمدت المصلحة في فرض غرامة التأخير المتمثلة بـ(١٪) عن كل ٣٠ يومًا مؤخرًا تحسب من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد، على المادة (٧٧ فقرة ١) من النظام الضريبي الحالي، وعليه يرى المكلف أنه لا يحق للمصلحة فرض غرامة التأخير على الشركة، وفقًا لنص المادة (٦٨ فقرة ١) من النظام الضريبي، والتي تنص على الآتي:

"١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.....".

ويشير المكلف بهذا الشأن إلى أن الفقرة (أ من المادة ٦٨ - ١) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة المكلف، حيث إنه قام بتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجب إقراراته الضريبية للسنوات موضوع الاعتراض المقدم لدى المصلحة، كما ولا تنطبق الفقرة (ب) من ذات المادة أيضًا، حيث إن المكلف يعترض على مطالبة المصلحة بموجب خطابه هذا الذي يمثل الأصل في فرض غرامة التأخير، وحيث إن المكلف قد رفض واعترض على الأصل، فإن الفرع يكون مرفوضًا ضمنيًا.

إضافةً إلى ذلك، فإنه على فرض موافقة المكلف على المطالبة الضريبية الصادرة عن المصلحة، فإن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة المصلحة، وليس من تاريخ تقديم الإقرار، وفقًا للمادة (٦٨ فقرة ٢) من اللائحة التنفيذية، والتي تنص على الآتي:

"لا يتوجب احتساب الغرامة المحددة بواقع ١٪ من الضريبة غير المسددة إذا لم تكتمل مدة التأخير ثلاثين يومًا من تاريخ الاستحقاق".

وعليه، فإن تاريخ الاستحقاق هو تاريخ صدور مطالبة المصلحة في حال موافقة المكلف على المطالبة.

وبالإضافة إلى ذلك، يعترض المكلف على غرامة تأخير السداد بناءً على الآتي:

(١) هناك اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، ولعل الدليل على ذلك:

أ- صدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ، والذي نص على تعديل المادة (٦٣ فقرة ١) من اللائحة التنفيذية، حتى يتم إخضاع الخدمات الفنية المقدمة من جهات مرتبطة بضريبة استقطاع بواقع ١٥٪ بدلاً عن ٥٪.

ب- صدور القرار الاستثنائي رقم (١١٢٩) لعام ١٤٣٣هـ الذي قضى بأن الخدمات الفنية المقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة تخضع إلى ٥٪ إذا قدمت إلى جهة مرتبطة مقيمة.

(٢) لقد حكمت العديد من قرارات لجان الاعتراض بعدم فرض غرامة تأخير عند وجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

ب- وجهة نظر المصلحة:

ترى المصلحة أن هذه الغرامات تم احتسابها طبقاً للنظام الضريبي، لذلك تم رفض طلب المكلف.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بعدم احتساب غرامات تأخير عليه لوجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، في حين ترى المصلحة أنها فرضت هذه الغرامات طبقاً لنظام ضريبة الدخل، وبالنظر للخلاف المتعلق بنسبة الضريبة

واجبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهات مرتبطة، ترى اللجنة أن هذا الخلاف حقيقي مسقط للغرامة، حيث تم تعديل اللائحة التنفيذية بقرار وزاري لجلاء اللبس حول النسب التي تستخدم لاستقطاع الضريبة.

أما الخلاف حول باقي البنود، فإنه ليس متعلقًا بإشكالية حول فهم متطلبات نظام ضريبة الدخل، مما ترى معه اللجنة وجوب الغرامة على البنود التي اعترض عليها المكلف ولم تؤيده اللجنة.

وأما ما يتعلق بطلب المكلف باحتساب الغرامات من تاريخ صدور مطالبة المصلحة، وليس من تاريخ تقديم الإقرار، فإن المقصود بـ"استحقاق الضريبة" هو الضريبة المحسوبة وفقًا لأحكام النظام والواجبة السداد خلال المدة النظامية.

وقد تكرر في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ورود كلمة (المستحقة) و(الاستحقاق) في مواضع كثيرة، وتعني الضريبة المحسوبة وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، فعلى سبيل المثال لا الحصر ورد في المادة الثامنة عشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل (البند ٣) ما يلي: "... فإن تاريخ استحقاق الضريبة، وتقديم الإقرار الضريبي، يكون خلال مائة وعشرين يومًا من تاريخ قفل الحسابات"، ومثل ذلك ورد في المادة السابعة والخمسين (البند ٥).

كما ورد في المادة الرابعة والستين (البند ١، الفقرة ب) تعريف دقيق لمعنى الضريبة المستحقة، حيث نصت تلك المادة على أنه: "يقصد بالضريبة المستحقة عليه عن السنة الضريبية السابقة، الضريبة التي تم تحديدها وفقًا لأحكام النظام وهذه اللائحة"، وقد نصت المادة السابعة والستين (البند ٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على معنى الضريبة المستحقة، حيث عرفت أنها المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وحددت بداية احتساب الغرامات بنصها على أن "تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد".

وعليه، فإن اللجنة ترى أن توجب الغرامات على المكلف عن المبالغ غير المسددة يبدأ من انتهاء المدة النظامية لتقديم الإقرار والسداد، وليس من تاريخ صدور مطالبة المصلحة.

وبناءً عليه، تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، وفقاً لحثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- ١- تأييد اعتراض المكلف على عدم حسم فرق الرواتب والأجور للأعوام من ٢٠٠٨محتى ٢٠١٠م، وفقاً لحثيات القرار.
- ٢- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم التأمين على الحياة للأعوام ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م من الوعاء الضريبي، وتأييده في مطالبته في حسمه من الوعاء الزكوي، وفقاً لحثيات القرار.
- ٣- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم الزيادة في التأمينات الاجتماعية المدفوعة عام ٢٠٠٩م من وعائه الضريبي والزكوي، وفقاً لحثيات القرار.
- ٤- تأييد اعتراض المكلف على عدم حسم فرق العلاوات والبدايات للعام ٢٠١١م، وفقاً لحثيات القرار.
- ٥- فيما يتعلق بفروق الضريبة المستقطعة للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م:
 - ١) تأييد المكلف في سداده لكل مبالغ الضريبة المستقطعة المتعلقة بالإتاوات المدفوعة لشركة (د) ألمانيا لكل سنوات الخلاف، وفقاً لحثيات القرار.
 - ٢) فيما يتعلق بالضرائب المستقطعة عن الخدمات الفنية المدفوعة لشركة (ب) دبي:

أ-خدمات إدارية لعام ٢٠١١م:

انتهاء الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

ب-خدمات متنوعة:

رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة عن مبالغ الخدمات المتنوعة، وفقاً لحثيات القرار.

ج-استرداد رواتب:

رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة من المبالغ المحولة، وفقاً لحثيات القرار.

د-تحويلات:

رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على مبالغ التحويلات، وفقاً لحثيات القرار.

هـ-تذاكر ومصاريف سفر:

رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على مبالغ التذاكر ومصاريف السفر، وفقاً لحثيات القرار.

٣) فيما يتعلق بالخدمات الفنية المدفوعة لشركات مرتبطة بحسب رأي المصلحة، وغير مرتبطة بحسب رأي المكلف لعام

٢٠١١م:

أ-انتهاء الخلاف على حجم مبلغ الخدمات الفنية لعام ٢٠١١م بموافقة المكلف على ما ربطت به المصلحة مع مراعاة أثر

تغيير سعر الصرف وقت الدفع والتحويل، وفقاً لحثيات القرار.

ب-رفض اعتراض المكلف بشأن المدفوعات للشركات غير المرتبطة مقابل خدمات مباشرة من قبل جهات غير مقيمة، وفقاً لحثيات القرار.

٤) فيما يتعلق بالخدمات الفنية المدفوعة لشركات غير مرتبطة.

أ-انتهاء الخلاف على حجم مبلغ الخدمات الفنية لجهات غير مقيمة بموافقة المكلف على ما ربطت به المصلحة، وفقاً لحثيات القرار وبالنظر إلى (ب) أدناه.

ب-تأييد المكلف فيما أفاد به من سداد مبالغ الضريبة المستقطعة، وفقاً لحثيات القرار.

٥) تأييد اعتراض المكلف على مبلغ الضريبة المستقطعة عن الخدمات الاستشارية المدفوعة لشركة (م) دبي، وفقاً لحثيات القرار.

٦) رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة عن المبالغ المدفوعة ل.....المقيم في دبي بمبلغ (١٨٩٤,٤٠١) ريال، وفقاً لحثيات القرار.

٧) انتهاء الخلاف بين الطرفين فيما يتعلق بالضريبة المستقطعة على الخدمات الاستشارية المدفوعة لشركة (ت)، بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف.

٨) رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على مصاريف السفر المدفوعة لجهات غير مقيمة متعددة باعتبارها لشركات مرتبطة، وفقاً لحثيات القرار وما قرره اللجنة في البند رقم (٣) أعلاه.

٩) رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على مصاريف متنوعة لعامي ٢٠٠٩ م و ٢٠١٠ م، وفقاً لحثيات القرار.

١٠) رفض اعتراض المكلف على استقطاع الضريبة على تحويلات بالنيابة عن شركة (ص) لشركة غير مقيمة، وفقاً لما قرره اللجنة في البند (٢) من القرار رقم (٥) أعلاه.

١١) فيما يتعلق بخدمات الإدارة المدفوعة لشركة (ب): تطبيق قرار اللجنة في البند (٢) بتفريعاته (أ، ب، ج، د، هـ) من القرار رقم (٥) أعلاه، حيث ما ورد في هذا البند هو مجرد تأكيد لاعتراض المكلف الوارد تفصيلاً في البند (٢) أعلاه بتفريعاته (أ، ب، ج، د، هـ) من القرار رقم (٥) أعلاه.

٦-فيما يتعلق بغرامات التأخير:

أ. تأييد اعتراض المكلف على فرض غرامات التأخير على الخدمات الفنية، وفقاً لحثيات القرار.

ب. رفض اعتراض المكلف على فرض غرامات التأخير على البنود التي اعترض عليها المكلف ولم تؤيده فيها اللجنة، وفقاً لحثيات القرار.

ج. رفض اعتراض المكلف على احتساب الغرامات من تاريخ تقديم الإقرار، وفقاً لحثيات القرار.

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

والله الموفق