

(قرار رقم (٦) لعام ١٤٣٦هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/٨١) و تاريخ ٢٣/٣/١٤٣٦هـ

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 ربطي المصلحة المتضمنين مطالبة المكلف بفرق ضريبة استقطاع عن السنوات من ٢٠٠٩م حتى نوفمبر من عام ٢٠١٣م، الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٥/١٦/٧٠١٢ وتاريخ ١٤٣٥/١٠/٢٩ هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/٨١). وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٦/١/٢٤ هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/..... والأستاذ/..... والأستاذ/..... عن المصلحة، وحضر الأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين، ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

١- السنوات: من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٢م:

تم الربط على المكلف برقم ١٤٣٥/١٦/١٧١٢ وتاريخ ١٤٣٥/٣/١٤ هـ، وورد اعتراض المكلف برقم ١٤٣٥/١٦/١٣٣٠٦ وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٠ هـ.

٢- فترة ٢٠١٣م:

تم الربط على المكلف برقم ١٤٣٥/١٦/٢٦٩٥ وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٦ هـ، وورد اعتراض المكلف برقم ١٤٣٥/١٦/٢٠٠٦٧ وتاريخ ١٤٣٥/٦/٢٤ هـ.

وبالتالي، فالاعتراضان مقبولان من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على ربطي المصلحة المتضمنين مطالبة المكلف بفرق ضريبة استقطاع عن السنوات من ٢٠٠٩م حتى نوفمبر من عام ٢٠١٣م في البنود التالية:

١. استقطاع الضريبة للأعوام من ٢٠٠٩م حتى نوفمبر من عام ٢٠١٣م.

٢. غرامة تأخير سداد فرق استقطاع الضريبة.

وفيما يلي تفصيل ذلك:

١- استقطاع الضريبة للأعوام من ٢٠٠٩م حتى نوفمبر من عام ٢٠١٣م:

أ- وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على استقطاع الضريبة بنسبة ١٥ ٪ على تكاليف خدمات المساندة الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة خلال السنوات ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م، وعصّد اعتراضه بقرار صادر من اللجنة الاستثنائية برقم ١١٢٩ لعام ٥١٤٣٣، يذكر أنه يؤيد وجهة نظره.

واستعرض المكلف تعريف الخدمات كما وردت في النظام، واستنتج من ذلك أنه يجب تطبيق إجراء مماثل سواء أكانت المدفوعات لجهة مرتبطة أو غير مرتبطة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية، كما هو الحال بالنسبة للإيجار والتأمين والشحن والفائدة وأتعاب الإدارة ... إلخ. كما أكد المكلف على وجهة نظره بمعالجة المصلحة لأتعاب الإدارة والتي طبقت عليها المصلحة بنسبة (٢٠ ٪) بغض النظر عن الارتباط من عدمه.

وأشار المكلف في اعتراضه إلى تأكيدات المصلحة على تماثل المعالجة للمدفوعات لجهات غير مقيمة، سواء كانت مرتبطة أو غير مرتبطة، حيث أشار إلى ردود المصلحة عن تكاليف القروض والتأمين والتأجير وأتعاب الإدارة. وأورد نصوص النظام ولائحته التنفيذية المحددة لنسب الاستقطاع، والتي لا تميز بين جهة مرتبطة وغير مرتبطة، ويخلص المكلف إلى أن إجراء المصلحة يتصف بالتمييز والتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية، في حين أن الأنظمة والإجراءات لا تشجع على التمييز بين المكلفين، وكرر المكلف وجهة نظره مستشهداً بأن النظام يركز على نوع الدفعة أو الدخل وليس الارتباط، وذلك كما في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، وأشار إلى أنه ليس للمصلحة حق تعديل أي نسبة محددة في النظام أو اللائحة، وأبدى المكلف أيضاً وجهة نظره فيما يراه من صلاحية وزير المالية فيما يتعلق بتعديل نسب الضريبة، ويرى أنه لا حق له في ذلك.

وتأكيداً لوجهة نظره، فقد استشهد المكلف بأن النظام الضريبي القديم لم يُميز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، كما أن الربط الضريبي التقديري لا يميز على أساس العلاقة بين الأطراف، ويخلص المكلف وجهة نظره في أن إجراء المصلحة باستقطاع الضريبة على المدفوعات محل الخلاف بنسبة (١٥ ٪) بدلاً من (٥ ٪) يتعارض مع نصوص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ويتناقض مع إجراءات المصلحة بشأن المدفوعات لخدمات أخرى، مثل الإيجار والتأمين وغيره، وبطلب إلغاء الضريبة المستقطعة الإضافية المفروضة بزيادة قدرها (١٠ ٪) على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل الأتعاب الفنية والاستشارية للسنوات ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٣م.

ب- وجهة نظر المصلحة:

توضح المصلحة وجهة نظرها في النقاط الآتية:

١- إن المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تستقطع الضريبة عنها بنسبة (١٥ ٪) طبقاً للمادة (٦٨) من النظام الضريبي، والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية له.

٢- إن نظام ضريبة الدخل نص في الفقرة (أ/ ٦ - ٦) من المادة (٦٨) على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة (١٥ ٪)، مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات

الأخرى، ففرقت المادة (١/٦٣) من اللائحة بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة والخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة، إذ نصت المادة على خضوع الخدمات التي تدفع للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة للضريبة بنسبة (١٠ ٪) 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 (٦٣) من اللائحة التنفيذية غير معرفة، والأصل في النكرة أنها تفيد العموم، مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع للضريبة الاستقطاع بنسبة (١٠)٪، أما الخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة فتخضع للضريبة بنسبة (٥ ٪) إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية، وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع للضريبة بنسبة (١٥)٪.

٣- ترى المصلحة أنه وعلى فرض أن اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تفرد فقرة خاصة بالخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة، والتي تخضع للضريبة بنسبة (١٥ ٪)، ومن ضمنها الخدمات الفنية والاستشارية، فإن معنى ذلك أن الجهات غير المرتبطة لن تستقطع الضريبة عنها نهائياً؛ لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة.

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

٥- بالنسبة لما أوضحه المكلف في اعتراضه من أن الاعتماد على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة يعتبر تمييزاً في المعاملة بين المكلفين ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية السعودية، توضح المصلحة أن النظام الضريبي في مادته الثالثة والستين قد أعطى الحق للمصلحة في حالة وجود تعاملات بين الأطراف المرتبطة أن تقوم بإعادة توزيع الإيرادات والمصروفات بنفس الطريقة التي كانت سوف تتم، كما لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة، وكذلك ما ورد بالفقرتين (٥)، (و) من نفس المادة أي أن الاعتماد على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة لا يعتبر تمييزاً، كما ادعى المكلف في اعتراضه، بل قد أجازته النظام الضريبي.

٦- بالنسبة لما أوضحه المكلف في اعتراضه من أن النظام الضريبي لا يميز للمصلحة تطبيق نسبي ضريبة مختلفتين على نفس الدفعة أو نوع الدخل، فتوضح المصلحة أن النظام قد أعفى نفس الدفعة ونوع الدخل لمكلفين، وأخضع للضريبة لدى مكلفين آخرين. منها على سبيل المثال، أن توزيعات الأرباح تخضع للضريبة إذا سددت لغير المقيم، ولا تخضع للضريبة إذا سددت للمقيم، وهي نفس الدفعة ونفس الدخل، فتخضع للضريبة تارة وتعفى منها تارة أخرى، وعليه فالنظام الذي أعفى دخلياً ما وأخضعه مرة أخرى الأولى أن يكون له الحق في تغيير سعر الضريبة.

٧- بالنسبة لما أوضحه المكلف من أن المصلحة لا يجوز لها تعديل أي نسبة ضريبة استقطاع محددة في المادة (٦٨) من النظام الضريبي، والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، فالمصلحة تتفق مع المكلف في ذلك حيث لم تعدل أبداً من نسب ضريبة الاستقطاع، حيث إن المادة (٦٣) من اللائحة حددت نسبة الضريبة كما يلي:

- أتعاب الإدارة (سواء كانت شركات مرتبطة أو غير مرتبطة) تخضع للضريبة بسعر (٢٠)٪.
- الإتاوة أو الربح، ودفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع بسعر (١٥)٪.
- بالنسبة للشركات غير المرتبطة، فتطبق عليها النسب الواردة في باقي جدول المادة حيث تخضع للإيجارات والخدمات الفنية أو الاستشارية وتذاكر الطيران والشحن الجوي أو البحري وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية والأرباح الموزعة

وعوائد الفروض وقسط التأمين وإعادة التأمين بسعر (0 ٪)، بينما الدفعات الأخرى بخلاف ما ذكر تخضع بسعر (10 ٪)، وهذه البنود الموضحة تمت بناءً على أحكام البند السادس من الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي، حيث أعطت الحق لللائحة التنفيذية تحديد الدفعات الخاضعة لضريبة الاستقطاع وبتدقيق أقصى (١٠٪)، وذلك يعتبر ردياً على ما أوضحه المكلف في اعتراضه من أن الصلاحيات الممنوحة لمعالي وزير المالية تقتصر فقط على ما ورد في المادة (٧٩) من النظام الضريبي.

٨- وقد أصدر معالي وزير المالية القرار رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ بتعديل بعض فقرات اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي اقتضت مصلحة العمل تعديلها إما لتوضيح المقصود منها أو لإزالة اللبس عنها، ومنها المادة رقم (٦٣) التي جاء في القرار بشأنها: "تعُدّل الخاتمان الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة الثالثة والستين من اللائحة ليصبح نهما على النحو الآتي:

١٠ ٪	إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز أو شركة مرتبطة
٥ ٪	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد فروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

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

وبالنسبة للقرار الاستئنافي رقم (١١٢٩) لعام ١٤٣٣ هـ الذي أشار إليه المكلف في اعتراضه، فنوضح أنه تم الاستئناف عليه لدى المحكمة الإدارية، ولا يعتبر نهائياً حتى تاريخه، كما أنه صدر القرار الاستئنافي رقم (١٤٣٥) لعام ١٤٣٥ هـ مؤيداً للمصلحة بإخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥ ٪) في نفس حالة الشركة المعنية بالقرار (١١٢٩)، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

ج- رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على وجهة نظر المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، بشأن استقطاع الضريبة على المبالغ المحولة لجهة مرتبطة، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بتطبيق نسبة (٥ ٪)، في حين ترى المصلحة تطبيق نسبة (١٥ ٪) وبرجوع اللجنة للمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية، المعدلة بالقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ، المتعلق بإخضاع الخدمات الفنية والاستشارية من الجهات المرتبطة لاستقطاع الضريبة بنسبة (١٥ ٪)، والذي نص على تطبيقه من تاريخه بما في ذلك الحالات المعترض عليها، والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً.

وبما أن المبالغ المدفوعة هي مقابل خدمات فنية أو استشارية لجهة مرتبطة، فتخضع لنسبة (10%)، ولذا ترى اللجنة رفض مطالبة المكلف باستقطاع الضريبة بنسبة (0%) بدلاً من (10%) على المبالغ المدفوعة لتلك الجهة المرتبطة للأعوام من 2009م حتى 2013م.

٢- غرامة التأخير:

أ- وجهة نظر المكلف:

يؤكد المكلف ابتداءً أن الخلاف بينه وبين المصلحة خلاف فني دقيق، وبخاصة أنه منتظم في سداد الضريبة المستحقة، ويستشهد بعدد من القرارات الابتدائية والاستئنافية التي تعفي المكلفين من الغرامة في حالات الخلافات الحقيقية، مثل القرارين الابتدائيين رقم (١٢) لعام ١٤٣٠هـ، ورقم (٢٩) لعام ١٤٣٢هـ، والقرارين الاستئنائيين رقم (١٣٣٣) لعام ١٤٣٥هـ، ورقم (١٣٥٥) لعام ١٤٣٥هـ، ويضيف المكلف أن الغرامة لا يبدأ احتسابها إلا عندما يصبح الربط نهائيًا، والذي يعتقد المكلف أنه التاريخ الذي يستكمل فيه كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف، وأورد مقتطفات من النظام ولائحته التنفيذية يرى أنها مؤيدة لوجهة نظره.

ب- وجهة نظر المصلحة:

تم فرض غرامة التأخير على الضريبة المستقطعة طبقاً لأحكام المادة (٧٧/ أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) الفقرات (١/٥، ٣) من اللائحة التنفيذية، وتمسك المصلحة بصحة ربطها.

ج- رأي اللجنة:

اطلعت اللجنة على وجهة نظر المكلف والمصلحة ومحضر المناقشة والمذكرة الإلحاقية للمكلف، بشأن مطالبة المكلف عدم احتساب غرامات التأخير. وعلى الرغم من أن اللجنة رفضت طلب المكلف استقطاع الضريبة بنسبة (0%) بدلاً من (10%)، إلا أنها لا ترى وجوب دفع غرامات تأخير عليه؛ لأن هذا الموضوع من موضوعات الخلاف المعتبر في فهم نصوص النظام ولائحته، نظراً لورود الاحتمالات في فهمه، والتيتم توضيحها بموجب التعديل الأخير لللائحة وفقاً لخطاب وزير المالية رقم ١٧٦٧ وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ، الأمر الذي لا يستوجب المؤاخذة على فهم المكلف المراد به، مادام محتملاً لما فهمه.

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

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية، وفقاً لحيثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. رفض مطالبة المكلف باستقطاع الضريبة بنسبة (0%) بدلاً من (10%) على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة للأعوام من 2009م حتى 2013م، وفقاً لحيثيات القرار.

٢. تأييد المكلف في عدم إيجاب غرامات تأخير عليه، وفقاً لحيثيات 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