

(القرار رقم ١٥٠٣ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

في الاستئناف رقم (١٤١٨/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/١١/٢٣هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك للاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) - (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٣٣) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام ٢٠٠٤م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/٣/١هـ كل من:و.....و.....، كما مثل المكلف كل من:و.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (٣٣) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢٦٤) وتاريخ ١٤٣٤/١/٣هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٣٢) وتاريخ ١٤٣٤/٢/٣٠هـ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من (ب) برقم وتاريخ ١٤٣٤/٢/١١هـ بمبلغ (٤٦,٢٣٧,٢٦٨) ريالاً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في إخضاع الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه فرع لشركة أجنبية، كما أن طبيعة الترخيص الذي يعمل به الفرع المؤقت في المملكة مقتصر على تمثيل المركز الرئيس (شركة أ) في المملكة، وذلك لتقديم خدمات الدعم والإشراف للعملاء، لكون الفرع غير مؤهل مالياً وفنياً للقيام بأعمال التصميم وفقاً للترخيص المؤقت رقم الصادر من الإدارة العامة للتجارة الداخلية بوزارة التجارة والصناعة والذي ينص على أنه "طبقاً لأحكام المادة (٢٢٨) من نظام الشركات وموافقة وزير التجارة والصناعة على الطلب المقدم من الشركة الاستشارية (أ) - لبنانية الجنسية - فقد تم الترخيص المؤقت للشركة لتتمكن من إنهاء الأعمال الموكلة إليها....

- تلتزم الشركة بالتسجيل لدى الهيئة السعودية للمهندسين خلال (٣٠) يومًا.

- يعتبر هذا الترخيص ملغياً بانتهاء مدة الاتفاقيات المشار إليها أعلاه، ويقتصر نشاط الشركة على الأعمال المذكورة أعلاه، وفي حالة حصول الشركة على عقود عمل حكومية أخرى في المملكة، فإنه بإمكان الشركة إضافة هذه العقود للترخيص أعلاه، وتعديل مدته، وذلك بعد استكمال الإجراءات النظامية".

وبناءً عليه، يكون الفرع المؤقت ممثلًا للشركة فقط ومفوضًا بالتوقيع نيابة عنها مع العملاء بموجب الترخيص المؤقت المذكور أعلاه، وبموجب الوكالة الصادرة من رئيس مجلس الإدارة ورئيس مجلس الشركاء إلى مدير الفرع بالتوقيع بالنيابة عنه، أي أن وجود الفرع ككيان قانوني مرتبط بوجود عقود عمل مع الجهات الحكومية، وبمجرد انتهاء مدة العقود يعد الترخيص الصادر منتهياً، كما أن المركز الرئيس هو المسؤول الأول والضامن عن أي أضرار مادية ناشئة بسبب الإخلال بالعقود، حيث إن المركز الرئيس هو من يقدم الضمانات البنكية المنصوص عليها في العقود، وبالتالي يعد المركز الرئيس هو الملزم قانونياً، ويقوم المركز الرئيس خارج المملكة بتقديم أعمال التصاميم، بينما يقوم الفرع المؤقت بتقديم خدمات الإشراف فقط على تلك المشاريع، كما يقوم الفرع بتسجيل إيرادات العقود بما فيها إيرادات التصاميم وذلك في دفاتره المحاسبية، ومن ثم يقوم بإصدار قوائم مالية مدققة.

وقد قام الفرع المؤقت بالإشراف على تنفيذ عدد كبير جداً من المشاريع العامة الكبيرة في المملكة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

وأضاف المكلف أنه لا يوافق على ما جاء في قرار اللجنة الابتدائية بإخضاع الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس (أعمال التصاميم) لعام ٢٠٠٤م وبالبالغة (١٨٩، ٢٨١، ١٥٦) ريالاً لضريبة الاستقطاع للأسباب التالية:

أولاً: أن المكلف في هذه الحالة هو المركز الرئيس، وذلك ناتج عن طبيعة تنفيذ العقود وطبيعة الترخيص المؤقت الصادر من وزارة التجارة والصناعة والالتزامات المادية الناشئة من تأدية تلك العقود ومفهوم نظام ضريبة الدخل، وقد أوضح المكلف تلك الأمور كما يلي:

أ- طبيعة العقود:

يقوم الفرع المؤقت بتوقيع العقود مع العملاء نيابة عن المركز الرئيس بموجب الوكالة الصادرة من رئيس مجلس الإدارة بالرغم من عدم إمكانية الفرع تقديم أعمال التصاميم بموجب الترخيص المؤقت، حيث إن الفرع غير مؤهل فنياً لتقديم أعمال التصاميم والتي يقوم بتنفيذها المركز الرئيس في لبنان، وبالتالي فإن المركز الرئيس يزاول النشاط من مكان دائم من خلال فرعه المؤقت غير المستقل.

ب- طبيعة الترخيص المؤقت:

إن نشاط الفرع المؤقت مقتصر على تمثيل المركز الرئيس في المملكة وتقديم خدمات الدعم والإشراف للعملاء وفقاً للتخصيص الصادر من وزارة التجارة والصناعة، والذي يتضح منه أن المركز الرئيس هو المعني في مزاولة الأعمال في المملكة، وأن الفرع ما هو إلا مجرد ممثل له ومفوض بالتوقيع عنه بموجب الترخيص المؤقت، بالإضافة إلى أن الفرع لا يقوم بأي أعمال استشارية متعلقة بأعمال التصاميم نيابةً عن المركز الرئيس لصالح عملائه في المملكة، حيث إن المركز الرئيس هو من يقوم بذلك، وبالتالي فإن تمثيل الفرع للمركز الرئيس وتوقيع العقود نيابة عنه أهّل الفرع لأن يكون وكيلاً غير مستقل، كما أهّل المركز الرئيس لأن يكون لديه منشأة دائمة لأغراض تنفيذ عقود محددة بموجب الترخيص والسجل التجاري المؤقت لفرعه، ناهيك عن أن المركز الرئيس هو المسؤول فعلياً عن كافة الالتزامات المناطة به الناشئة عن العقود المبرمة في المملكة، هذا وتجدر

الإشارة إلى أن المركز الرئيس اضطر للحصول على رخصة فرع مؤقتة للالتزام بشروط عقود مع عملائه في المملكة بما فيها العقود الحكومية والتي من ضمنها ضرورة توافر مكتب له في المملكة للتوقيع على تلك العقود.

ج- الالتزامات المادية:

إن المركز الرئيس هو المسؤول عن أي أضرار قد تنشأ نتيجة الإخلال أو التقصير أو عدم تنفيذ العقود كما نصت عليه الاتفاقيات، وهو المعني بتعويض العميل في حالة نشوء أي أضرار، مما يدل على أن المركز الرئيس هو المعني بتنفيذ العقود، ومما يؤكد ذلك أنه عندما يقوم الفرع بالتعاقد مع أي جهة فإنه يُطلب من المركز الرئيس ترتيب توفير الضمانات البنكية - من خلال البنوك في المملكة - المنصوص عليها في العقود المبرمة.

د- مفهوم نظام ضريبة الدخل:

إن تكلفة أعمال التصاميم والمحملة من قبل المركز الرئيس على الفرع ليست أعمال مقدمة للفرع أصلاً، وإنما مقدمة للعملاء بناءً على العقود الموقعة من قبل الفرع المؤقت بالنيابة عن مركزه الرئيس، كما أن الدخل المتحقق من أعمال التصميم للمركز الرئيس أخضع لضريبة الدخل من خلال فرعه المؤقت بموجب ترخيصه، وبالتالي فإن تكاليف تحقيق هذا الدخل يجب أن لا تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً للفقرة (ج) من المادة (الخامسة) من النظام الضريبي التي أكدت أن المنشأة الدائمة تعد جهة مقيمة.

وقد تضمنت المادة (٦٨) من النظام الضريبي أن الخدمات المقدمة من جهة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع، وقامت الفقرة (ج) من نفس المادة بتعريف الخدمات بأنها أي عمل مقابل عوض، وفي هذا الخصوص يتضح جلياً أن العوض المقدم مقابل تلك الخدمات هو عوض مقدم من العملاء وليس من الفرع، وبالتالي فإن ذلك العوض خضع لضريبة الدخل من خلال فرعه المؤقت، وعليه يجب عدم إخضاع تكلفة تلك الخدمات التي ساهمت في تحقيق ذلك العوض إلى ضريبة الاستقطاع، وإن فرض ضريبة الاستقطاع على تلك الخدمات يتنافى مع مفهوم النظام الضريبي.

ثانياً: أن الفرع المؤقت عبارة عن منشأة دائمة للمركز الرئيس الخاضع لضريبة الدخل، وبالتالي يعد المركز الرئيس جهة مقيمة ولا يخضع لضريبة الاستقطاع (عن دفعات منشأته الدائمة لنفسه) وفقاً للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل التي تتضمن أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

ويتضح من هذه المادة أن الفقرة (ج) تنطبق على المركز الرئيس والذي يعد منشأة دائمة يمارس النشاط في المملكة من خلال فرعه المؤقت كوكيل غير مستقل بموجب الترخيص الصادر من وزارة التجارة والصناعة، وبالتالي يكون هو المكلف الضريبي بناءً على تعريف المنشأة الدائمة الوارد في المادة (الرابعة) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على ما يلي (أ- تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له، ب- تعد الحالات

الآتية منشأة دائمة: ... ٤- فرع شركة غير مقيمة مطرح له بمزاولة الأعمال في المملكة)، كذلك عرفت المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية الوكيل المذكور في المادة (الرابعة) من النظام بأنه الوكيل غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية:

أ- إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.

ب- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.

ج- أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلبي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم.

ثالثاً: طبقاً للمادة الثانية من نظام ضريبة الدخل المذكورة أعلاه فإن المكلف الضريبي إما أن يخضع لضريبة دخل في حالة تملكه حصة في شركة سعودية أو لديه منشأة دائمة، أو يعمل في مجال استثمار الغاز أو إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، وإما أن يخضع لضريبة الاستقطاع في حال أن المكلف غير مقيم، وهذا ما أكدته الفقرات (هـ، و، ز) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على ما يلي (هـ- مع عدم الإخلال بالفقرتين "و، ز" من هذه المادة، إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقاً لهذه المادة.

و- إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم.

ز- إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي).

ويتضح من هذه المادة أن الأصل هو عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات لضريبة الاستقطاع إذا تمت لشخص غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة باعتباره جهة مقيمة في المملكة، كما أنه إذا تم الاستقطاع من نفس المكلف الذي أخضع دخله لضريبة الدخل، فإن المبالغ المستقطعة يجب أن تحسم من ضريبة الدخل المتوجبة لتفادي الازدواج الضريبي.

رابعاً: نصت المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل على أنه (بعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ... ١٠- إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له)، ويتضح من هذه المادة أنه في حال أن المركز الرئيس تعاقده بشكل منفصل على تأدية خدمات إلى عملائه في المملكة، فإن ذلك الدخل بعد حسم تكاليفه يجب أن يخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع إذا كان المركز الرئيس يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة تمارس نفس طبيعة النشاط أو مشابه له، كما يتضح جلياً من هذه المادة أن المركز الرئيس ملزم بأن يقوم بالتصريح عن دخله ضمن إقرار فرعه المؤقت، وبالتالي فإن هذه المادة تؤكد خضوع الدخل الناتج من أعمال التصاميم لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع، وإن قيام الفرع بالتوقيع على العقود لتنفيذ أعمال التصاميم لا يعني إخضاع تكلفة تلك الأعمال لضريبة الاستقطاع، حيث إن الدخل الناشئ بعد حسم تكاليفه قد خضع لضريبة الدخل.

خامساً: في حال قيام المركز الرئيس بتوقيع العقود المتعلقة بأعمال التصميم مباشرة، فإنه يخضع لضريبة الدخل فقط باعتبار أنه هو المنشأة الدائمة في المملكة،

وعليه لا يجب أن تختلف المعاملة الضريبية إذا تم توقيع العقد من قبل الفرع المؤقت، طالما أن جوهر العملية لم يتغير، واتحاد الشخصية الاعتبارية بين الفرع المؤقت وبين المركز الرئيس.

سادسًا: يقوم المركز الرئيس بأعمال التصاميم بالخارج وذلك بإعداد الدراسات الأولية للتصاميم وإعداد المجسمات الأولية بواسطة المهندسين في مجال التصميم وفي معامل مجهزة بأحدث معدات التصميم والتصوير والطباعة، ومن ثم يتم تقديمها لصاحب العمل للموافقة عليها حسب كل مرحلة من مراحل التصميم، و يتم بعد ذلك توريد الخرائط النهائية التفصيلية للتصميم لصاحب المشروع وكذلك المجسمات ويتم شحنها إلى المملكة لتقديمها إلى صاحب العمل، ثم بعد ذلك يجري طرح المشروع كمناقصة على المقاولين داخل المملكة للتنفيذ، عليه فإننا نرى أن هذه المخططات والتصاميم التفصيلية والمجسمات التي يتم توريدها إلى المملكة من قبل المركز الرئيس عبارة عن منتج أو سلعة كأى سلعة أخرى يجري استيرادها من الخارج، حيث إن دور فرع الشركة في المملكة هو دور الوسيط الذي يقوم بتسليم هذه التصاميم أو السلع (مخططات وتصاميم نهائية تفصيلية ومجسمات هندسية) لصاحب العمل، وعليه فهي تمثل توريدات غير خاضعة للضريبة بموجب المادة (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ولا ينطبق عليها ما ورد بالمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية.

وأضاف المكلف أن الغرض من ضريبة الاستقطاع هو جباية الضريبة على الدخل المتحقق لغير المقيم من مصدر في المملكة بطريقة تضمن للمصلحة حقوقها الضريبية، حيث إنه من الصعب على المصلحة الوصول إلى المكلفين الذي ليس لهم تواجد قانوني في المملكة مما توجب معه استحداث مبدأ الضريبة المستقطعة من المنبع متمثلة بضريبة الاستقطاع، لكن في هذه الحالة فإن الدخل المتحقق من أعمال التصميم قد خضع للضريبة (ضريبة الدخل) في الإقرار المقدم بواسطة الفرع المؤقت للشركة، وعليه يجب عدم إخضاع تكاليف أعمال التصميم التي قام بها المركز الرئيس مرة أخرى للضريبة من خلال ضريبة الاستقطاع تجنبًا للازدواج الضريبي على نفس المكلف وهو المركز الرئيس.

وعليه يتضح أن المصلحة فرضت ضريبة على الشركة غير المقيمة مرتين، مرة في صورة ضريبة دخل على إيرادات التصميم المصرح عنها في الإقرارات الضريبية التي قدمها الفرع المؤقت، ومرة في صورة ضريبة استقطاع على تكاليف أعمال التصميم المحملة من قبل الشركة، وهذا الإجراء يخالف النظام الضريبي بشكل واضح ويتعارض مع المفاهيم الواردة في المادتين (الثانية والرابعة) من النظام الضريبي أعلاه، وكذلك مع المادة (٦٨) التي نصت على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم وعلى الشخص الطبيعي ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع)، ويتضح من المادة (٦٨) من النظام الضريبي أنها لا تنطبق على الشركة للأسباب التالية:

١- أن الفرع المؤقت والمركز الرئيس شخص اعتباري واحد، والتحويلات بينهما لا تعد مدفوعات لأن الدفع مقابل خدمة قدمها المدفوع له ويستفيد منها الدافع، ولكن المستفيد من هذه الخدمات ليس الفرع المؤقت بل أصحاب المشاريع، كما أن تلك التحويلات بين المركز الرئيس والفرع المؤقت مثلها مثل التحويلات الداخلية التي تتم بين حسابات الشركة حيث إنها بين كيان قانوني واحد.

٢- أن الأصل هو عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات لضريبة الاستقطاع إذا دفعت إلى شخص غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة باعتباره خضع لضريبة الدخل في المملكة، ولكن ضريبة الاستقطاع تجب إذا قام المقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بدفع مبلغ ما إلى جهة غير مقيمة.

٣- أن المنشأة الدائمة صفة ملازمة للشركة غير المقيمة (المركز الرئيس) وليس الفرع المؤقت، بينما الفرع ما هو إلا سبب من أسباب تحقيق الشركة غير المقيمة صفة المنشأة الدائمة لما تقدم أعلاه، وعليه فإن المعاملة الضريبية يجب أن تكون متساوية

وواحدة في حالة ممارسة النشاط من خلال منشأة دائمة سواء بوجود فرع أو وجود مواقع إنشاء أو أي من الحالات المذكورة في المادة (الرابعة) من نظام ضريبة الدخل وهي:

أ- مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.

ب- التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية، ومعدات الحفر، والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.

ج- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه.

د- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة.

٤- أن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنطبق على المنشأة الدائمة التي تقوم بإجراء تحويلات لأطراف غير مقيمة أخرى، كأن يقوم المركز الرئيس بتحويل جزء من المبلغ لطرف ثالث مقابل خدمات معينة متعلقة بنشاطه في المملكة.

٥- إن خضوع الشركة لضريبة الاستقطاع يشكل إجاءاً في تطبيق النظام، حيث إن الشركات الأجنبية التي ليس لها فروع بالمملكة وتقوم بتنفيذ مشاريع مشتركة مع الشركة تتم محاسبتها على نصيبها من المشاريع المشتركة على أساس ضريبة استقطاع بنسبة ٥% من قيمة ما يخصها من عقود، في حين تطالب المصلحة من الشركة سداد ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على ما يزيد عن ٩٠% من تكاليف مشاريعها، بالإضافة إلى إخضاع صافي دخلها من المشاريع المذكورة لضريبة الدخل بنسبة ٢٠%.

وأضاف المكلف أنه لو افترضنا جدلاً – والجدل غير الحقيقة – صحة الإجراء الذي قامت به المصلحة بخصوص إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع، فإن نسبة ضريبة الاستقطاع في هذه الحالة هي ٥% وليس ١٥% بناءً على نص المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وتنص المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على:

أ- يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:

١- إيجار	٥%
٢- إتاوة أو ريع	١٥%
٣- أتعاب إدارة	٢٠%
٤- دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	٥%
٥- دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	٥%
٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة	لا تتجاوز ١٥%

كما تنص المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية على:

١- يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ

وفقاً للأسعار الآتية:

٢٠%	أتعاب إدارة.
١٠%	إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة.
٥%	إيجار، خدمات فنية أو استشارية، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، خدمات اتصالات هاتفية دولية، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.
١٠%	أي دفعات أخرى.

وقد استندت المصلحة في فرضها ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% إلى الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام، وبفراءة هذين النصين يتضح أن المصلحة قامت بتفسير هاتين المادتين تفسيراً خاطئاً، فالمصلحة ترى أن هاتين المادتين تُخضعان الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة استقطاع بنسبة ٥% إن أُديت من قبل جهة غير مقيمة ليس لها ارتباط بفرع محلي يزاول عمله في المملكة، وبنسبة ١٥% إن أُديت تلك الخدمات من قبل مركز رئيس أو جهة مرتبطة غير مقيمة في المملكة مرتبطة بفرعها المحلي الذي يزاول عمله في المملكة كما هو الحال بالنسبة للشركة.

ولم تنص المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل صراحة على تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بالخدمات الفنية والاستشارية، إلا أنه نصت الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لقاء أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا تتجاوز نسبة الضريبة ١٥%، أي أن نظام الضريبة أحال إلى اللائحة التنفيذية وخولها تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بأي دفعات أخرى لم يتضمنها نص المادة (٦٨) المشار إليه.

وبالرجوع إلى اللائحة التنفيذية نجد أن الفقرة (أ) من المادة (٦٣) قد نصت صراحة على إخضاع الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة استقطاع بنسبة ٥%، ولم يرد في هذا النص أي قيد يتعلق بصفة المكلف، وبالتالي فإن إخضاع المكلف لضريبة استقطاع بنسبة ٥% ينطبق على أي مكلف سواء دفعته المبالغ إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو أن المشرع قصد عدم إخضاع الجهات المرتبطة لهذه النسبة لثم النص على ذلك صراحة، باعتبار أن نص هذه المادة لم يحدد المكلف المعني بهذه النسبة، عليه فإن هذا النص ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، لأن النص العام يجب أن يحمل على عمومته ما لم يرد نص يقيد.

أما ما نصت عليه المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية من إخضاع دفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة لضريبة استقطاع بنسبة ١٥%، فإن هذا يشمل الحالات التي لم يتم النص بشأنها على نسبة محددة، وباعتبار أن الخدمات الفنية والاستشارية قد تم النص بشأنها على نسبة محددة وهي ٥% فإنها غير مشمولة بالنص المشار إليه أعلاه، وبالتالي فإنها تخضع للنسبة المحددة في تلك المادة وقدرها ٥% شأنها في ذلك شأن أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة قدرها ٢٠% سواء قدمت من المركز الرئيس أو من جهة مرتبطة أو غير مرتبطة.

وبالإضافة إلى ما ذكر أعلاه، فإن المقصود بالخدمات المقدمة من المركز الرئيس أو جهة مرتبطة المذكورة في المادة (٦٣) أعلاه هي كافة الخدمات وبغض النظر عن مصدر الدخل باستثناء الخدمات المذكورة صراحة في نص النظام واللائحة، وحيث إن النظام لم ينص على أن الدفعات مقابل خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية والإيجار والشحن الجوي أو البحري والخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس أو جهة مرتبطة تخضع إلى نسبة ١٥%، فإن الخدمات الفنية تخضع بموجب النظام واللائحة إلى نسبة ٥%.

ومما يؤكد ذلك أن الإجراءات المتبعة من قبل المصلحة هو فرض ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل الإيجار والفوائد والتأمين بغض النظر عن مقدم الخدمة، وفرض ضريبة استقطاع بنسبة ٢٠% على المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة مقابل الخدمات الإدارية المقدمة من أطراف مرتبطة غير مقيمة أو المركز الرئيس، وهذا ما أكدته الأسئلة الأكثر شيوعًا حيث أقرت المصلحة بأن الإيجار والفوائد والتأمين لا تعد خدمات، وعليه تخضع لنسبة ٥% حتى ولو قدمت من قبل المركز الرئيس أو الجهات المرتبطة.

إن ما تقدم يثبت أن المصلحة قبلت تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة على أساس طبيعة الخدمة المتعلقة بالمبلغ المدفوع للجهة غير المقيمة بشكل مستقل عن وضعها كجهة مرتبطة أو غير مرتبطة فيما يتعلق بخدمات الإيجار والفوائد والتأمين والإدارة، مما يدل على وجود تعارض وتناقض في إجراءات المصلحة حيال تطبيق نسب ضريبة الاستقطاع، وعليه فإنه يجب أن تقوم المصلحة باحتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على مبالغ الخدمات الفنية أو الاستشارية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة حيث إن هذه النسبة نص عليها بالتحديد في المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وقد جاء التأكيد على ذلك من قبل اللجنة الاستثنائية الضريبية في قرارها رقم (١١٢٩) لعام ١٤٣٣هـ.

إن الخضوع لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% يرتب على الشركة تسديد مبالغ خيالية ومبالغ فيها، ويستحيل توفيرها من أي وفر أو ربح عن المشاريع المتعاقد عليها بالمملكة، حيث إنه من المتعارف عليه والمسلم به عالميًا أن متوسط الربحية للشركات العاملة في مجال الخدمات الهندسية خاصة العاملة في مجال التصميم لا تتجاوز ٥% بأي حال من الأحوال، وذلك بسبب التكلفة العالية للمهندسين الأكفاء في هذا المجال، بالإضافة إلى التكاليف المرتبطة بتنفيذ أعمال بمستوى جودة عالية تراعي المواصفات العالمية المطلوبة.

وفي ضوء ما سبق ذكره، يطلب المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية المدفوعة لضريبة الاستقطاع، حيث إن الخدمات التي قام بها المركز الرئيس ما هي إلا تكاليف متكبدة بواسطته كمنشأة دائمة لا يجوز إخضاعها للضريبة، كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة ٥% وليس ١٥%.

وبعد اطلاع ممثلي المصلحة على وجهة نظر المكلف قدموا مذكرة بتاريخ ١٤٣٦/٣/١هـ ورد فيها أنه بعد دراسة استئناف المكلف نفيد بالآتي:

١- اتسم النظام الضريبي في مواده بالوضوح التام، حيث ورد في المادة الرابعة الخاصة بتعريف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة ما نصه (... ب- تعد الحالات الآتية منشأة دائمة: ٣- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة)، بل أن النظام الضريبي قد ذهب إلى ما هو أشمل من ذلك، حيث نص في نفس المادة أن من ضمن الحالات التي تعد فيها المنشأة دائمة: قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه، فلو لم يكن المكلف فرع لشركة غير مقيمة لأصبح يمارس العمل من خلال قاعدة ثابتة.

وبناءً عليه، فإن تفسير المكلف الوارد في مذكرة الاستئناف بخصوص أن المركز الرئيس هو المكلف، وأن فرع الشركة في المملكة وكيل غير مستقل، يعد تفسيرًا غير صحيح مبني على فهم خاطئ للنظام.

٢- ذكر المكلف أن الفرع المؤقت ممثلًا للمركز الرئيس فقط ومفوضًا... الخ، ونؤكد بأنه من خلال القوائم المالية للمكلف والإقرارات الضريبية، فإن المكلف يقوم بكافة الأعمال، فله إيرادات متحققة وتكاليف مباشرة ومصاريف عمومية وإدارية تشمل رواتب وتأمينات اجتماعية وتأمين حياة وإيجارات ومكافآت وإكراميات...، وهذا دليل على ممارسة النشاط وعدم الاقتصار على التمثيل فقط.

وتؤكد القوائم المالية للمكلف أنه فرع لشركة غير مقيمة، ولكن المكلف يخالف ذلك بإيراده عبارة (فرع مؤقت) ليتناسب مع تفسيره لنصوص النظام الضريبي.

أما بخصوص خضوع الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% وليس ٥% فقد صدر خطاب وزير المالية رقم (٩٩١٩) وتاريخ ١٤٣٢/١١/٥ هـ الموجه للمكلف والذي أكد فيه على أن إعداد التصاميم والمخططات والمجسمات الهندسية هي من صميم الخدمات الفنية والاستشارية، وأن الخدمات الفنية المؤداة من قبل المركز الرئيس تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، كما صدر القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ المتضمن تعديل بعض فقرات اللائحة التنفيذية ومنها الخانتان الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة (٦٣)، وأن المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، كما صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٤٣٥) لعام ١٤٣٥ هـ الذي أيد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.

لكل ما تقدم ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس للمكلف مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة ٥% وليس ١٥%، في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس للمكلف مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين، الأول منهما يتعلق بخضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع، والثاني يتعلق بنسبة الضريبة التي يتم احتسابها، هل هي ٥% أو ١٥% ؟

وبالنسبة للشق الأول فإنه بعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين أن المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن (الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب- الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية).

كما ورد في المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للنظام ما نصه (١- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة.

٢- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:

أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة "الثامنة والستين" من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة).

كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: ... ٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة ١٥%)، كما تبين أن الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على (يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: ... دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%).

وحددت المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (٥) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققًا من مصدر في المملكة، حيث نصت المادة (الخامسة) من نظام ضريبة الدخل على (أ- يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

٧- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.

ج- لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة).

كما نصت المادة (٥) من اللائحة التنفيذية على (تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة:

٣- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة).

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (١) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على "تغطي القوائم المالية نشاطات فرع المملكة ل(أ) شركة مسجلة في لبنان يزاول الفرع أعماله في المملكة بموجب السجل التجاري رقم بتاريخ ١٤/٩/١٤١٠ هـ والترخيص المؤقت رقم والذي ينتهي في سنة ١٤٢٧ هـ، تتمثل نشاطات الفرع في تقديم الخدمات الهندسية والاستشارية بما فيها أعمال التصميم والإشراف".

ومما سبق يتضح للجنة أن المكلف (فرع شركة (أ) وفقًا للمادة رقم (٤) من نظام ضريبة الدخل والمادة رقم (٤) من اللائحة التنفيذية يُعد منشأة دائمة لغير المقيم في المملكة، وبالتالي يُعد المكلف في هذه الحالة من الأشخاص الخاضعين للضريبة بموجب الفقرة (ج) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، كما تنطبق عليه أحكام المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية في حال قيامه بدفع مبالغ لغير مقيم من مصدر في المملكة ومنها المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس.

أما ما ذكره المكلف من أن فرع الشركة بالمملكة والمركز الرئيس شخص اعتباري واحد، وبالتالي يكون المركز الرئيس هو المكلف الضريبي في المملكة، فترى اللجنة عدم صحة ما ذهب إليه المكلف في تفسيره للنصوص النظامية، حيث وردت كلمة المركز الرئيس وكلمة المنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وهو ما يعني أن المُنظم قصد التفريق بينهما، واعتبار أن لكل منهما معنى مستقل عن الآخر، كما يتضح من نصوص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية أنه يوجد فرق بين الشخص

غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، والشخص غير المقيم الذي لديه دخل خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، ففي الحالة الأولى تخضع المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة لضريبة الدخل وما يترتب على ذلك من واجبات، منها مسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية وتقديم الإقرار السنوي في الموعد النظامي واستقطاع ضريبة من المبالغ المدفوعة لغير مقيم... أما الشخص غير المقيم في الحالة الثانية فهو خاضع لضريبة الاستقطاع التي تجب على من قام بدفع المبالغ له سواء كان مقيماً أو منشأة دائمة لغير مقيم.

وبناءً على ما تقدم، وتطبيقاً للنصوص النظامية الوارد ذكرها أعلاه، فإن اللجنة ترى أن المبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة إلى المركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع باعتبارها مبالغ مدفوعة لغير مقيم من مصدر في المملكة، وبالتالي رفض استثناء المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بالشق الثاني من استثناء المكلف وهو نسبة الضريبة التي يتم احتسابها، هل هي 5% أو 10%، فإنه باطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 18/0/1435هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ينص على (أولاً: ط - تعدل الخاتمين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة "ا" من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

10%	إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
5%	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 قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

ثانياً: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً).

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذا النص خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة استقطاع بنسبة 10%، وبالتالي رفض استثناء المكلف في طلبه احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% وليس 10% على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية والاستشارية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المصلحة في إخضاع الأرباح المحولة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في حثيات رأي اللجنة الابتدائية ما نصه "ينحصر الخلاف حول هذا البند في اعتقاد المكلف أن الأرباح لم يتم تسديدها في نهاية العام، إضافة إلى أن إخضاع الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع ينتج عنه فرض الضريبة مرتين، مرة في صورة ضريبة استقطاع على الدخل، ومرة عند توزيع الأرباح، في حين ترى المصلحة أن ضريبة الاستقطاع متوجبة على الشركة باعتبار أن عملية القيد في الدفاتر (أي التحويل إلى حساب المركز الرئيس) هو بمثابة الدفع بين الجهات المرتبطة، والتي تتم في نهاية العام، وبعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين للجنة أن ما يراه المكلف من عدم خضوع الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع غير صحيح، فخضوع المكلف لضريبة الدخل لا يعفيه من استقطاع الضريبة عن الأرباح المحولة للمركز الرئيس، حيث توجب اللائحة التنفيذية في مادتها (الثالثة والستين) فرض ضريبة الاستقطاع

على الأرباح الموزعة بنسبة 5%، أما من حيث توقيت الدفع فإن اللجنة تؤيد المصلحة في اعتبار تاريخ القيد في حساب المركز الرئيس هو بمثابة الدفع في حالة المنشآت المرتبطة، حيث يعد المبلغ في حكم المحول، ما لم يثبت المكلف خلاف ذلك".

وأضاف المكلف أن الأرباح المذكورة لم يتم تسديدها للمركز الرئيس في نهاية العام، حيث إن التعامل بين فرع الشركة المؤقت بالمملكة والمركز الرئيس يتم بناءً على الاحتياجات المالية، وعليه لا تنطبق ظروف وأحوال ضريبة الاستقطاع على هذه الحالة، بالإضافة إلى أن الأرباح الناتجة عن المنشأة الدائمة تخضع لضريبة الدخل فقط بموجب المادة (الثانية) من النظام الضريبي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بالاطلاع على القوائم المالية للمكلف تبين أنه تم الإشارة في قائمة الدخل وفي الإيضاح رقم (١٣) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية إلى أن صافي ربح العام البالغ (٢,٩٦٥,٣٠١) ريالاً قد أقفل في حساب المركز الرئيس.

وحيث إن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات، ويعتبر تاريخ التسوية بمثابة تاريخ الدفع لجهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبارة بتاريخ القيد بالدفاتر، وعليه فإن صافي ربح العام إنما يتحدد في نهاية العام ويقفل بالتسجيل في نهاية العام، لذا وجب خضوع الأرباح المحولة إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، وبالتالي تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إخضاع صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة إخضاع صافي دخل العام لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلماً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:...)، وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية... أرباح موزعة 5%...)، كما حددت المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (٥) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها: المعيار المحدد والدقيق لاعتبار واقعة الدفع قد تمت؟ وفي حال تمت واقعة الدفع، هل تعد الأرباح المدفوعة أو ما في حكم المدفوعة من الدخل المتحقق من مصدر في المملكة؟ وهل الأرباح الموزعة أو ما في حكم الموزعة خاضعة لضريبة الاستقطاع بموجب نصوص النظام الضريبي أم لا؟.

وفيما يتعلق بالمعيار المحدد والدقيق لاعتبار واقعة الدفع قد تمت، فترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظراً لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة، واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس،

الشركة الغابضة وشركاتها التابعة، الشركة والشركات الزميلة) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لضريبة الاستقطاع، وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة، وبالتالي قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد المبالغ بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوباً ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية، وبالتالي فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يعد تاريخاً للدفع.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين من قائمة الدخل أنه تم إقفال صافي دخل العام - بعد دسم ضريبة الدخل - البالغ (٢,٩٦٥,٣٠١) ريالاً في حساب المركز الرئيس.

وبناءً عليه، وتطبيقاً لما ذكر أعلاه، فإن اللجنة ترى أن إقفال صافي دخل العام في حساب المركز الرئيس يعد بمثابة الدفع مما يجعله في هذه الحالة في حكم الأرباح الموزعة.

أما ما يتعلق بخضوع الأرباح الموزعة أو ما في حكم الموزعة لضريبة الاستقطاع، فإنه بعد رجوع اللجنة للفقرة (أ) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على (يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ... ٦- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة)، كما تبين أن الفقرة (٦) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على (٦- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي:

ج - لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها).

وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً لهذه النصوص أن الأرباح الموزعة أو ما في حكم الموزعة تُعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي فهي من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٥) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير السداد المتعلقة بضريبة الاستقطاع وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه جاء في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه (أن الخلاف حول ضريبة الاستقطاع ناتج عن فهم المكلف الخاطئ لمتطلبات النظام، وهو فهم غير مسوغ، وعليه فإن اللجنة تؤيد المصلحة في توجب غرامة التأخير المتعلقة بضريبة الاستقطاع غير المسددة).

وأضاف المكلف أن حيثيات قرار اللجنة الابتدائية تخالف ما استقر عليه اجتهاد وقضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية، ومواقفها تجاه غرامة التأخير، حيث أكدت القرارات الصادرة من هذه اللجان على عدم جواز فرض غرامة التأخير في حالة وجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف، ومن ذلك القرار الصادر من اللجنة الاستئنافية رقم (٩٦٨) لعام ١٤٣١هـ، وفي حال فرض غرامة التأخير،

فإنه يجب أن تكون من تاريخ إجراء الربط الضريبي، وليس من تاريخ استحقاق ضريبة الاستقطاع، حيث إن المصلحة عند قيامها بإجراء الربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم إقراره، فما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب غرامة التأخير؟ هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة ٢٥% من الضريبة غير المسددة؟ وهل من المعقول أن تربط المصلحة على المكلف ١% غرامة تأخير عن كل (٣٠) يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟، مما يعني أن موقف اللجنة الابتدائية يتنافى مع مبدأ عدم فرض الغرامة على المكلف الذي يتصرف بحسن نية والذي أكدت عليه العديد من القرارات الصادرة في قضايا ضريبية والتي تتضمن أن تصرف المكلف وتمسكه بتفسير معين لا ينافي حقيقة كونه يتصرف بحسن نية. وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، وفي حال فرضها يطلب أن تحتسب من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ استحقاق ضريبة الاستقطاع.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن فرق ضريبة الاستقطاع نتج عن بنود ذات طبيعة مستقرة بين المصلحة وعموم المكلفين، لذا يتم تطبيق النظام عليها وذلك بفرض غرامة التأخير بنسبة ١% عن كل (ثلاثين) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، وفي حال فرضها يطلب أن تحتسب من تاريخ إجراء الربط وليس من تاريخ استحقاق الضريبة، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية: ١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

٢- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب..."، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفوعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي: ١-... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد"، ونصت الفقرة (١-هـ) من المادة (٦٨) من اللائحة على (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسئولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع).

وتطبيقاً لما ذكر أعلاه، وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة (الخدمات الفنية أو الاستشارية) أو ما في حكم المدفوعة (صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيسي) لغير مقيم تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل و لائحته التنفيذية، وحيث انتهت هذه اللجنة في البندين الأول والثاني من هذا

القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة (الخدمات الفنية أو الاستشارية) أو ما في حكم المدفوعة (صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس) للمركز الرئيس، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من تلك المبالغ المدفوعة أو ما في حكم المدفوعة للمركز الرئيس ولم يوردها للمصلحة وفقًا للنظام، لذا فإن اللجنة ترى احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة اعتبارًا من تاريخ استحقاق الضريبة (اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) وحتى تاريخ السداد، على أن يكون احتساب غرامة التأخير للبند الأول (الخدمات الفنية والاستشارية) من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة 5% فقط، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحتسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، نظرًا لأن نسبة الضريبة على الخدمات الفنية أو الاستشارية لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة بشأن مقدار النسبة حتى صدور القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 18/0/1435هـ والذي حددها بواقع 10%.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (33) لعام 1433هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

1/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% وليس 10% على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية والاستشارية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

3- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن عدم استقطاع ضريبة من المبالغ المدفوعة (الخدمات الفنية أو الاستشارية) أو ما في حكم المدفوعة (صافي دخل العام المحول إلى حساب المركز الرئيس) للمركز الرئيس، على أن يكون احتساب غرامة التأخير للبند الأول (الخدمات الفنية والاستشارية) من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة 5% فقط، أما النسبة المتبقية وهي 10% فتحتسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، وفقا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،