

## (القرار رقم ١٥٠٦ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

### في الاستئناف رقم (١٣٩٠/ض) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/١٢/٢٢هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (٢٦) لعام ١٤٣٣هـ بشأن ربط ضريبة الاستقطاع الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة خلال الفترة من ١٤٢٦/١١/٢٩هـ حتى ١٤٣٠/١٢/٣٠هـ.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/٢/٣هـ 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 الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٦) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٢٠/٢/٢٠) وتاريخ ١٤٣٣/١٠/٢٨هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٣١٦) وتاريخ ١٤٣٣/١٢/٢٧هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات الضريبية 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 إلى جهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الجهات غير المقيمة وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية قد استندت في حثيات قرارها إلى الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلّف 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...).

ويرى المكلف أن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل لا يمكن تطبيقها بحد ذاتها؛ لأن هذه المادة لا توجب ضريبة، بل تشير تحديدًا إلى مصدر الدخل، ذلك أن المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل هي التي تضع الأسس لمصدر الدخل الذي يعد خاضعًا للضريبة في المملكة، وتنص هذه المادة على أنه (أ- يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية:

١- إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة.

٢- إذا نشأ عن ممتلكات غير منقولة موجودة في المملكة بما في ذلك الأرباح الناتجة عن التخلص من حصة في هذه الممتلكات غير المنقولة ومن التخلص من حصص أو أسهم أو شراكة في شركة تتألف ممتلكاتها بشكل رئيس - مباشر أو غير مباشر - من حصص في ممتلكات غير منقولة في المملكة.

٣- إذا نشأ عن التخلص من الحصص أو الشراكة في شركة مقيمة.

٤- إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة.

٥- إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة.

٦- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.

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

٨- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة.

٩- مبالغ مقابل استغلال مورد طبيعي في المملكة.

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.

ب- لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره.

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

ويتضح من هذه المادة أنه باستثناء الفقرتين (٧و٦) من هذه المادة، فإن جميع فقراتها تنص على أن الدخل يعد متحققًا من مصدر في المملكة إذا تم تنفيذ النشاط في المملكة، كما يتضح أيضًا أنه تم استثناء الدخل المتحقق في الخارج من مصادر الدخل، ولذا فإنه إذا تم تقديم خدمات خارج المملكة بالكامل، فإن المبالغ المدفوعة مقابل تلك الخدمات لا تعد مصدر دخل في المملكة، وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع؛ وبناءً عليه فإن النشاط الذي يتم تنفيذه في المملكة هو الذي يعد مصدر دخل من المملكة، وبالتالي يخضع للضريبة في المملكة، كما أن الفقرة (٨) من هذه المادة تبين بوضوح أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات منفذة كليًا أو جزئيًا في المملكة تعد مصدر دخل في المملكة، وهذا يثبت مجددًا أن مقصد نظام ضريبة الدخل هو اعتبار الخدمات المنفذة في المملكة هي التي تخضع للضريبة.

علاوة على ذلك فإن الفقرة (أ) من المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل تعرف الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بأنه حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام.

وقد حددت المادتان المذكورتان بعاليه مفهوم الولاية المكانية لفرض الضريبة وهو المبدأ المعتمد في المملكة، أي أن الدخل المتحقق في المملكة يخضع للضريبة، في حين أن الدخل المتحقق في الخارج لا يخضع للضريبة في المملكة، ولو كان مقصد النظام إخضاع المبالغ المدفوعة إلى الجهات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع أو إخضاع دخل شركة الأموال المقيمة الخاضع للضريبة من أنشطة منفذة خارج المملكة، لكان المشرع أضافها إلى مصادر الدخل والوعاء الضريبي في المادتين (٦٥٥) من نظام ضريبة الدخل.

وأضاف المكلف أن الخضوع للضريبة يتحدد بناءً على مكان تنفيذ الخدمة، وأن الحق الأول في الضريبة هو للبلد الذي يتم فيه تنفيذ الخدمة، وعلى سبيل المثال فإنه في حال تنفيذ الخدمات في المملكة، يكون الحق الأول في فرض الضريبة هو للمملكة ما لم يتم استيفاء بعض الشروط المنصوص عليها في اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي، ويمكن التحقق من ذلك من خلال اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي التي أبرمتها المملكة مع دول العالم، وتقوم هذه الاتفاقيات على النموذج المعتمد لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي يتضمن أن الخدمات المنفذة بالكامل في الخارج يتم إخضاعها للضريبة بناءً على وضع الإقامة للمنشأة غير المقيمة، ولأغراض الضريبة فإنه في حالة تقديم جهة غير مقيمة خدمات في المملكة لمدة تزيد عن (٦) أشهر فيجوز اعتبارها كمقيم في المملكة، ولكن إذا كانت الخدمات المقدمة لفترة تقل عن (٦) أشهر فلا ينبغي أن يتم فرض ضريبة من قبل المملكة.

أما استناد المصلحة إلى الفقرة (٣) من المادة (٥) من اللائحة التنفيذية في فرض ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة خارج المملكة، فيرد على ذلك أنه بناءً على نظام ضريبة الدخل وأحكام اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي، فلا يبدو أن اللائحة التنفيذية تظهر روح النظام، فالمادة (٥) من نظام ضريبة الدخل تبين أن الدخل يعد متحققاً من مصدر في المملكة إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة، أي في حالة الخدمات المنفذة في المملكة، علاوة على ذلك فإن الفقرة (٨) من المادة (٥) من النظام تبين بوضوح أن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات منفذة كلياً أو جزئياً في المملكة تعد مصدر دخل في المملكة، وهذا يثبت مجدداً أن مقصد النظام هو اعتبار الخدمات المنفذة في المملكة من مصادر الدخل في المملكة.

أما استناد المصلحة إلى الفقرتين (٣٥١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية في فرض ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة خارج المملكة، فيرد عليه أن اللائحة التنفيذية صدرت بقرار معالي وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ بموجب المادة (٧٩) من نظام ضريبة الدخل الذي خول وزير المالية الصلاحيات الآتية:

أ- إصدار اللائحة التنفيذية لهذا النظام.

ب- إصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية لوضع هذا النظام موضع التنفيذ.

ج- تعديل المجموعات ونسب الاستهلاك الواردة في المادة السابعة عشرة من هذا النظام.

د- إسقاط دين الضريبة والغرامات متى توفرت أسباب استتالة تحصيلها وتحدد اللائحة الحالات التي يستحيل معها التحصيل.

هـ- منح مكافآت بناءً على توصيات مدير عام المصلحة للموظفين المتميزين في أدائهم، وتحدد اللائحة شروط وضوابط منح هذه المكافأة.

وبناءً عليه، وحيث إن المادتين (٦٥٥) من نظام ضريبة الدخل قد اعتمدت مبدأ الولاية المكانية لفرض الضريبة، أي أن الدخل المتحقق في المملكة يخضع للضريبة، وأن الدخل المتحقق في الخارج لا يخضع للضريبة في المملكة؛ لذا فإن هذا المبدأ الجوهري فيما يتعلق بفرض الضريبة يجوز تعديله فقط بتعديل المادة (٥) والمادة (٦) من نظام ضريبة الدخل بمرسوم ملكي.

ونظراً لوجود تعارض واضح بين أحكام نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية، فإن العبرة هي لأحكام نظام ضريبة الدخل إلى أن يتم إجراء تعديل في مواد نظام ضريبة الدخل، ويعني ذلك أنه لإجراء تعديلات جوهرية في مبادئ الضريبة التي أرساها نظام ضريبة الدخل بحيث يتم إخضاع مصادر دخل جديدة للضريبة، فلا بد من إقرار هذه التعديلات بمرسوم ملكي.

بناءً على ما تقدم، يطلب المكلف عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... خدمات فنية أو استشارية 5%)، كما تنص الفقرة (3) من المادة المذكورة على أنه (يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية والخدمات الاستشارية أو الإشرافية أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها بما في ذلك المخططات المتعلقة بها).

وأضافت المصلحة أن الخضوع للضريبة في النظام قائم على شرطي مصدر الدخل والممارسة مجتمعين أو منفردين، ومن الثابت في هذه الحالة أن مصدر الدخل لغير المقيم تحقق من المملكة طبقاً للفقرة (3) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية، وبالتالي تخضع المبالغ المدفوعة لغير مقيم للضريبة حتى لو تمت الممارسة في الخارج، عليه تتمسك المصلحة بصفة ربطها.

### 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 المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 10/1/1420هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1035) وتاريخ 11/7/1420هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (68) 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 وفقاً للأسعار الآتية: ...) وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما حددت المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟.

وباطلاع اللجنة على صورة الربط الضريبي الصادر بموجب خطاب المصلحة رقم (١/٥/٤٢٠) وتاريخ ١٤٣٣/٢/٣هـ، وعلى صورة البيان المقدم من المكلف بالجهات غير المقيمة، وعلى صور الاتفاقيات المبرمة مع ست جهات غير مقيمة، تبين أن المبالغ مدفوعة من المكلف مقابل تصاميم هندسية إلى الجهات غير المقيمة الآتية: (شركة ب، شركة ج، شركة د، المكتب الهندسي هـ، شركة و، شركة ز، شركة ح، شركة ط، شركة ي، مجموعة ك، شركة ل، شركة م، شركة ن، شركة س، شركة ش، شركة ص، شركة ض، شركة ع، شركة غ، شركة ف، شركة ق، شركة ر).

وباطلاع اللجنة على المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تبين أنها تنص على أنه (١- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... خدمات فنية أو استشارية ٥%، ...، ٣- يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها)، كما تنص 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).

وتنص المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على "تعد الخدمات تمت في المملكة في أي الحالات الآتية:

١- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث

لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة".

وعليه ترى اللجنة تطبيقاً لهذه النصوص أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلياً متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%؛ ولذلك ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## البند الثاني: نسبة ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ذ).

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) بفرض ضريبة استقطاع بنسبة ٢٠% على أتعاب الإدارة، ونسبة ٥% على خدمات الاستشارات والإشراف وأتعاب التصاميم لشركة (ذ) وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة احتسبت ضريبة استقطاع بنسبة ٢٠% على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ذ) على افتراض أن كامل المبالغ مدفوعة مقابل خدمات إدارة، وقد اعترضت الشركة، وتم إحالة اعتراضها إلى اللجنة الابتدائية التي قضى قرارها بأنه يجب الفصل بين الخدمات الفنية والخدمات الإدارية وإخضاع كل منها إلى ضريبة الاستقطاع حسب طبيعتها، حيث ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية ما نصه (ترى اللجنة أن المبالغ التي تم تصنيفها في قيود اليومية على أنها أتعاب إدارة تخضع للضريبة وفقاً للنسبة المحددة في النظام واللائحة وهي ٢٠%، أما المبالغ التي تخص خدمات الإشراف والتصاميم والاستشارات، فترى اللجنة أنها تندرج ضمن الدفعات الخاصة بالخدمات الفنية والاستشارية، وبالتالي تخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للنسبة المحددة في النظام واللائحة وهي ٥%، وذلك بالنسبة للدفعات التي تم تفصيلها في قيود اليومية، أما الدفعات التي جاءت مجملة والتي ذكر في شروحاتها أنها مقابل أتعاب إدارة وإشراف، فإن اللجنة ترى أن يتم تقسيمها إلى جزأين: جزء خاص بأتعاب الإدارة ومقداره ٥٠% ويخضع لضريبة الاستقطاع بمعدل ٢٠%، والجزء الآخر خاص بخدمات الإشراف ومقداره ٥٠% ويخضع لضريبة الاستقطاع بمعدل ٥%).

وأضاف المكلف أنه يقوم بإنشاء مشروع ضخم في .....، وتقوم شركة (ذ) بتقديم خدمات مساعدة فنية لتطوير المشروع، وإن الخدمات المبينة تفصيلاً في العقد هي خدمات استشارات فنية تندرج في طبيعتها تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه (يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح الطبيعية العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها)، ويتضح من هذه الفقرة أن مفهوم الخدمات الفنية والاستشارية مفهوم واسع جداً يشمل الخدمات الفنية والتقنية والبحوث وأعمال المسح والاستشارات والخدمات الإشرافية والهندسية بما في ذلك المخططات المتعلقة بها، كما تنص الفقرة (٢) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية (يقصد بأتعاب الإدارة: المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق وإدارة السفن ونحوها)، ويتضح من هذه الفقرة أن أتعاب الإدارة تتعلق أساساً بخدمات الإدارة في الفنادق والسفن... الخ التي تقدم بموجبها خدمات لها طابع الإدارة اليومية للمرفق أو الأصل المدار نظراً لأنها لا تحتاج إلى عمالة كثيرة ولا تتطلب رأس مال أو مواد.

وأضاف المكلف أن المصلحة صنفت بعض أعمال المشروع على أنها أعمال إدارية مثل: خدمات إدارة المشروع (خدمات الإشراف) وخدمات الأرشفة الإلكترونية والحصول على الضمانات التعاقدية خلال مدة المشروع، والتدريب على رأس العمل، وهذا استنتاج خاطئ، نظراً لأن المقصود من إدارة المشروع (خدمات الإشراف) هي خدمات مقابل أتعاب مهنية (عمالة) للإشراف على إنشاء المشروع؛ وبالتالي تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية، كما لا يمكن وصف خدمات الأرشفة الإلكترونية والحصول على الضمانات التعاقدية أنها خدمات إدارة، حيث تندرج هذه الخدمات تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية.

بناءً على ما تقدم يرى المكلف أن خدمات شركة (ذ) تندرج تحت تعريف الخدمات الفنية، وليست أتعاب الإدارة كما استنتجت المصلحة؛ وبالتالي تخضع المبالغ المدفوعة مقابلها لضريبة استقطاع بنسبة ٥%.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد دراسة العقد المبرم بين المكلف وشركة ذ اتضح أن الخدمات المقدمة منها لا تقتصر على الخدمات الفنية والاستشارية فقط حيث إن من ضمن المهام المكلفة بها إدارة

المشروع وتنفيذ وتشغيل نظام أرشفة آلي للمستندات والإحصاءات الميدانية خلال مدة المشروع، بالإضافة إلى تدريب (0) من موظفي المالك للعمل كمساعدين لجهاز إدارة المشروع بمكة، ومن مهام شركة ذ أيضًا الحصول على الضمانات التعاقدية من المقاولين لصالح المالك وخلافه، وبالتالي تم إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل الأتعاب الإدارية لضريبة الاستقطاع بنسبة ٢٠%، وتمسك 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 خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، في حين ترى المصلحة خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ مقابل أتعاب إدارة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٢٠%، 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 مكلّفًا أو غير مكلف 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: ... أتعاب إدارة ٢٠%)، كما تبين أن المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على (١- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التالية: أتعاب إدارة ٢٠%... خدمات فنية أو استشارية ٥%).

٢- يقصد بأتعاب الإدارة: المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق وإدارة السفن ونحوها.

٣- يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح الطبيعية العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها).

وباطلاع اللجنة على العقد المبرم بتاريخ ١٦/١١/١٤٢٦هـ بين شركة أ (صاحب العمل) وشركة ذ (شركة إدارة المشروع) تبين أن البند (ثالثًا) من العقد ورد تحت مسمى "نطاق عمل الطرف الثاني فيما يخص إدارة المشروع"، كما تبين أن مهام شركة ذ إدارة المشروع - على سبيل المثال - وردت في العقد على النحو الآتي:

- إدارة وتنسيق ومراقبة الأعمال بالمشروع بما يضمن تنفيذ المشروع حسب متطلبات المالك خلال الوقت المحدد وضمن الميزانية المعتمدة، وتقديم النصح والاستشارة والمساعدة للمالك...

- إعداد الخطة العامة لتنفيذ المشروع بالتشاور مع المالك والمصممين وجهاز الإشراف والاستشاريين الآخرين...، ويقوم مدير المشروع بمراقبة التزام جميع الأطراف بهذه الخطة ومساعدتهم في هذا الخصوص.

- تطوير وتطبيق نظام تطوير نظام آلي لإدارة ومتابعة العقود بالمشروع بالتنسيق مع المالك وجهاز الإشراف لحفظ المستندات، ومراقبة توزيع التصاميم والمخططات والمعلومات الخاصة بالأعمال التي يتم تنفيذها مع جميع الأطراف.

- إعداد مخطط الهيكل العامة للمشروع...، والخطوات الرئيسية لأعمال التصاميم والإنشاء، والمهام الرئيسية لجميع الأطراف واعتماده من المالك...

- إدارة وتنسيق أعمال تطوير التصاميم طبقًا لأهداف ومتطلبات المالك، والمعايير المعتمدة والأنظمة والتعليمات الحكومية.

- إدارة وضبط التكلفة الكلية للمشروع وتقديم الاستشارة للمالك في حالة حدوث أو توقع أي شيء يؤثر على الميزانية المعتمدة للمشروع...، وتقديم الاستشارة للمالك في حالة وجود تعديلات مقترحة على نطاق العمل أو المواصفات، وتوضيح تأثيراتها على المخطط العام المعتمد والميزانية المعتمدة، ومراجعة تكاليف الأعمال شاملًا الكميات والأسعار.

- تقديم استراتيجية للمالك فيما يخص بدء العقود (الإنشائية، الأجهزة، المواد، الخدمات) وتنفيذ المشروع، وإعداد العقود الإنشائية والشروط الخاصة بكل منها، ومساعدة المستشارين القانونيين للمالك في إجراء التعديلات أو الإضافات الضرورية لكل عقد.

- مراجعة مستندات المناقصات - قبل الطرح - للتأكد من أنها تتوافق مع جميع متطلبات المالك، والتأكد أيضًا من توافقها مع العقود الأخرى، وتقديم النصح للمالك بالنسبة لتحديد الأهداف البعيدة المدى، واستراتيجية البدء في الأعمال بالشكل الذي يتوافق مع المخطط الهيكلي العام المعتمد للمشروع.

- إعداد استراتيجية للأعمال الإنشائية بالتشاور مع المالك والمصممين وجهاز الإشراف والاستشاريين الآخرين...

- مراقبة أداء المقاولين والتزامهم بالواجبات التعاقدية، ومراقبة أعمال التصنيع خارج الموقع.

- إدارة وتنسيق أعمال تسليم الموقع وتوضيح واجبات والتزامات جميع الأطراف، وإدارة وتنسيق أعمال الإشراف وإجراء الفحوص والاختبارات والتفتيش لمندوبي الجهات المختلفة (المالك، جهاز الإشراف، المصممين، إدارات الخدمات... الخ).

- مساعدة المالك في تشغيل مكونات المشروع بصورة فعالة بعد استلامها من المقاولين، ومساعدة المالك في تحديد آلية صرف المطالبات المالية.

وبناءً عليه، ترى اللجنة أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف في مجملها ضمن أتعاب الإدارة، مما ترى معه اللجنة خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ مقابل إدارة المشروع لضريبة الاستقطاع بنسبة ٢٠% وفقًا للمادة (٦٨) من النظام والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### **البند الثالث: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ث).**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على شركة ث وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه وفقاً لمتطلبات البند رقم (٣) من ملحق العقد المبرم مع شركة (ث) لتنفيذ المراجعة الفنية لتصاميم أ ، فقد كانت الأخيرة مطالبة بفتح مكتب لها في المملكة، وبناءً عليه فقد حصلت شركة ث على سجل تجاري في المملكة، وسجلت شركة ث لدى فرع المصلحة بالرياض تحت الملف رقم.....، وقد تم تزويد اللجنة الابتدائية بصورة من الشهادة الصادرة عن فرع المصلحة بالرياض التي تؤكد أن شركة ث شركة مسجلة لدى المصلحة وأنها قد قدمت الإقرار عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١م إلى المصلحة، وقد كانت وجهة نظر كل من اللجنة الابتدائية والمصلحة هي أن الشهادة الصادرة من المصلحة تخص شركة ث السعودية وليس شركة ث، وأن المبالغ دفعت في الخارج وليس في المملكة.

وفي هذا الخصوص، طالما أن شركة ث قد فتحت مكتباً لها في المملكة لتنفيذ العقد، فإن شركة ث تعد منشأة مقيمة في المملكة، وبناءً عليه فإن المبالغ المدفوعة لها يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، ذلك أن الضريبة تستقطع إذا تم دفع المبالغ إلى غير مقيم ليس له منشأة دائمة في المملكة.

لكل ما تقدم، يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث، طالما أنها تقوم بالتصريح عن دخلها في إقرارها المقدم إلى المصلحة وتسدد الضريبة عليه.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بعد الاطلاع على العقد المبرم مع شركة ث بتاريخ ٢٠٠٨/٤/٣٠م تبين أن عنوان الشركة في فرنسا هو منطقة ...، وبالرجوع إلى الشهادة النهائية المقدمة من شركة أ كمستند ثبوتي على أن شركة ث قدمت إقراراتها لعام ٢٠٠٨م، اتضح للمصلحة أنها لا تخص شركة ث، بل تخص شركة ث السعودية، وتتمسك 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 ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ 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).

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها، هل للجهة غير المقيمة منشأة دائمة في المملكة؟ وكذلك معرفة طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟.

وباطلاع اللجنة على العقد الموقع بين المكلف وشركة ث؛ تبين أن عنوان الشركة هو .....؛ ولذلك تعد في هذه الحالة جهة غير مقيمة تخضع للضريبة في حال ممارسة النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، أو في حال الحصول على دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، وذلك وفقاً للفقرتين (ج، د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل.

وباطلاع اللجنة على السجل التجاري لشركة ث السعودية رقم ..... وتاريخ ١٤٠٤/٦/٨ هـ تبين أنها شركة ذات مسؤولية محدودة مختلطة وليست فرع شركة أجنبية؛ وعليه تعد في هذه الحالة شركة أموال مقيمة تخضع حصص الشركاء غير السعوديين للضريبة وفقاً للفقرة (أ) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل.

وبناءً على ما تقدم، ترى اللجنة أن شركة ث تعد جهة غير مقيمة لا يوجد لها منشأة دائمة في المملكة، ولذلك تخضع لضريبة الاستقطاع في حال حصولها على دخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية.

وباطلاع اللجنة على العقد الموقع بين المكلف وشركة (ث) تبين أن طبيعة الخدمات المقدمة هي المراجعة النهائية لمشروع تصاميم؛ وعليه فإن اللجنة ترى تطبيقاً للنصوص النظامية المشار إليها في البند الأول من هذا القرار أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتحقق لشركة ث مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%.

لكل ما تقدم؛ ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ث وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### **البند الرابع: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ت) وشركة (خ)**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٤) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على شركتي ت و خ وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن شركة (ت) وشركة (خ) منشأتان مقيمتان في المملكة، ولهما سجل تجاري، ومسجلتان لدى المصلحة، كما أن الدخل المتحقق لهما قد تم التصريح عنه كإيرادات في الإقرارات الضريبية المقدمة للمصلحة، لذا فإن المبالغ المدفوعة لهما يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع، وذلك لأن ضريبة الاستقطاع إنما تطبق فقط إذا دفعت المبالغ إلى جهة غير مقيمة ليس لها منشأة دائمة في المملكة.

وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ت) وشركة (خ).

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه حسب شروط العقد مع شركة (ت) فإن المكلف هو الذي يتحمل مبلغ الضريبة على المبالغ المدفوعة للشركة، أما بالنسبة لشركة خ فقد اتضح من مرفقات قيود اليومية أن جميع التعاملات تمت مع فرعها في دبي، وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها.

## 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 ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ت وشركة خ، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للشركتين المذكورتين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وترى اللجنة بعد رجوعها إلى النصوص النظامية المشار إليها في البند الثالث من هذا القرار أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور منها، هل للجهة غير المقيمة منشأة دائمة في المملكة؟ وكذلك معرفة طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟.

وفيما يتعلق بشركة ت، فإن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة أي بيانات أو مستندات - باستثناء العقد - تثبت أن لدى الجهة غير المقيمة منشأة دائمة في المملكة؛ ولذلك تعد شركة (ت) في هذه الحالة جهة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع في حال حصولها على دخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية.

وباطلاع اللجنة على العقد المبرم بين المكلف وشركة (ت) تبين أن طبيعة الخدمات المقدمة هي استشارات قانونية، ولذلك فإن اللجنة ترى تطبيقاً للنصوص النظامية المشار إليها في البند الأول من هذا القرار أن طبيعة الأعمال محل الاستئناف تصنف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي ورد ذكرها في المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وأن الدخل المتحقق لشركة (ت) مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دخلياً متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، وعليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ت وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما ما يتعلق بشركة خ فإنه باطلاع اللجنة على العقد المبرم بين المكلف والشركة، تبين أن عنوان الشركة المذكور في العقد هو .....

وباطلاع اللجنة على الإقرار الضريبي المقدم من شركة خ والسجل التجاري رقم..... وتاريخ ١٠/٦/١٤٢٩هـ تبين أن عنوان المذكور في السجل التجاري والإقرار هو .....، كما تبين أن الفرع مسجل لدى المصلحة ويتم محاسبته ضريبياً تحت الرقم المالي .....

ومن ذلك يتضح أن شركة خ منشأة دائمة في المملكة، وتقدم قوائمها المالية وإقراراتها الضريبية للمصلحة، ويخضع دخلها لضريبة الدخل، وكان ينبغي على المصلحة في هذه الحالة التأكد من تصريح الشركة عن إيرادات العقد مع شركة أ ضمن الإقرار الضريبي.

لكل ما تقدم، ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة خ لضريبة الاستقطاع وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## البند الخامس: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/0) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه يوجد خلاف فني بينه وبين المصلحة حول الأمور المذكورة في البنود السابقة، وبالتالي لا يحق للمصلحة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية المنفذة بالكامل خارج المملكة، كما أن المبالغ المدفوعة إلى شركة ذ يجب ألا تصنف على أنها أتعاب إدارة، إضافة إلى أن المبالغ المدفوعة إلى أي منشأة دائمة في المملكة يجب ألا تخضع لضريبة استقطاع.

وأضاف المكلف أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (٧٦ و٧٧)، كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاث مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (٦٧ و٦٨ و٦٩)، وتعالج المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي ضمن المهلة النظامية، في حين تعالج المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية الغرامة المستحقة الدفع عن تأخير سداد الضريبة المستحقة، وتعالج المادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية غرامة التهرب من الضريبة، لذا فإن الغرامات المنصوص عليها في هذه المواد تنطبق على حالات مختلفة تمام الاختلاف لا علاقة لها بهذا الاستئناف.

وقد حددت المادة الثامنة والستون من اللائحة التنفيذية أن غرامة التأخير تحسب في الحالات الآتية:

- أ - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.
  - ب - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.
  - ج - التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.
  - د - الضرائب التي صدرت الموافقة بتفسيطها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.
  - 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 مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.
- ولم يرد في هذه المادة أن غرامة تأخير تحسب في حال عدم سداد الضريبة الإضافية التي تحتسبها المصلحة بداية من تاريخ تقديم الإقرار حتى سداد الالتزام بعد الانتهاء من جميع إجراءات الاعتراض؛ لأن الغرض من الغرامات التي يفرضها النظام هي ضمان الالتزام بالنظام وضمان حقوق خزينة الدولة.
- ومن ناحية أخرى، إذا قامت المصلحة بإجراء أي تعديل في الوعاء الضريبي عند إجراء الربط النهائي، فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة للتعديلات التي تجريها المصلحة في الوعاء الضريبي ليست نهائية إلى أن يتم الانتهاء من جميع إجراءات الاعتراض والاستئناف التي ينص عليها نظام ضريبة الدخل، ووفقًا للمادة (٧١) من اللائحة التنفيذية تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

- أ. موافقة المكلف على الربط.
- ب. مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
- ج. انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.
- د. صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

أما ما ذكرته المصلحة في وجهة نظرها أنها فرضت غرامة التأخير بموجب الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، فيرد عليه أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لا ينصان خلًا للفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية على وجوب احتساب غرامة التأخير من الموعد النظامي لتقديم الإقرار، والسبب في عدم النص على ذلك في الفقرة (أ) من المادة (٧٧) واضح جدًا، وهو أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ليس القصد منهما تغريم المكلف عن أي تأخير من المصلحة في إجراء الربط النهائي، أو بسبب طول الإجراءات لدى لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية وديوان المظالم، ومن ناحية أخرى فإن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان عن قصد إلى تغريم المكلف الذي لم يلتزم بالمتطلبات النظامية لتقديم الإقرار في موعده المحدد، ولذا فإن المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية تنصان على أنه في حال عدم تقديم الإقرار في موعده النظامي تحتسب غرامة التأخير اعتبارًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار.

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، كما يطلب في حال فرضها أن تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بتطبيق ما ورد في الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أن (على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد)، وتمسك المصلحة بصحة ربطها.

#### 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، كما يطلب في حال فرضها أن تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع غير المسددة 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 (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين أن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على "ب - يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي: ١- التسجيل لدي المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

ج - الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقًا للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين 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 أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، ونصت الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة

التنفيذية على أنه " تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (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 مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

بناءً عليه، وبما أن ضريبة الاستقطاع التي فرضتها المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة المذكورة في البنود من الأول إلى الرابع من هذا القرار تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل و لائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة اعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة (اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم الدفع فيه الدفع للمستفيد) وحتى تاريخ السداد، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما بالنسبة للمبالغ المدفوعة لشركة خ، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف بشأن هذا البند فإن الغرامة تسقط بسقوط أصلها، وبالتالي إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## 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 الثانية بجدة رقم (٢٦) لعام ١٤٣٣ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة لشركة ذ لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة توتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ت وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لفرع شركة خ لضريبة الاستقطاع وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٥/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة خ لسقوط أصلها وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،