

(قرار رقم (٢١) لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى

بشأن اعتراض المكلف / فرع شركة (س)

برقم (٣٦/٢١)

على ربط ضريبة الاستقطاع المفروضة على الإتاوات المدفوعة إلى شركة للعامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م

بسم الله والحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله، وبعد:

فإنه بتاريخ ١٤٣٧/٦/٢٠هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الأولى بمقرها بالإدارة العامة في مصلحة الزكاة والدخل بالرياض، وذلك للبت في اعتراض المكلف / فرع شركة (س)، المحال إلى اللجنة بخطاب سعادة مدير عام مصلحة رقم ١٤٣٦/١٦/٦٥٧٩هـ، وقد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة في ١٤٣٧/٥/٢٦هـ كل من.....و.....و.....كما مثل المكلف/.....و.....بموجب التفويض المصادق عليه من الغرفة التجارية.

وبعد الاطلاع على ملف القضية، قررت اللجنة البت في الاعتراض على النحو الآتي:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط بخطاب المصلحة الصادر برقم ١٤٣٥/١٦/٥٨٨٤ بتاريخ ١٤٣٥/٨/٢٤هـ، ورقم ١٤٣٥/١٦/٧٠٠٨ بتاريخ ١٤٣٥/١٠/٢٩هـ، فاعتراض عليه المكلف بخطابه الوارد برقم ١٤٣٥/١٦/٣٢٦٣٨ بتاريخ ١٤٣٥/٩/١٥هـ، ورقم ١٤٣٥/١٦/٣٨٧٠٣ بتاريخ ١٤٣٥/١٢/٢٩هـ، لذا فإن الاعتراض مقبول شكلاً لتقديمه خلال الأجل المقرر نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

يتمثل الاعتراض المقدم من المكلف في عدم خضوع الإتاوات المدفوعة لجهات مقيمة بفرنسا لضريبة الاستقطاع لعام ٢٠١٢م بمبلغ ٢,٩٧٠,٦٨٧ ريال، ولعام ٢٠١٣م بمبلغ ٥,٠١٣,٠٦٦ ريال (شاملة غرامة التأخير).

فيما يلي وجهة نظر كل طرف حول الاعتراض، ومن ثم رأي اللجنة.

أ) وجهة نظر المكلف:

يشير المكلف إلى خطابي المصلحة ١٤٣٥/١٦/٥٨٨٤ و ١٤٣٥/١٦/٧٠٠٨ تاريخ ١٤٣٥/٨/٢٤ تاريخ ١٤٣٥/١٠/٢٩ على التوالي، بخصوص عدم خضوع الإتاوات ورسوم الترخيص المدفوعة إلى (أ) لضريبة الاستقطاع، ويفيد بأن الشركة تعتقد بأن موقفها سليم، وبناءً عليه تعترض على موقف المصلحة على النحو الآتي:

- سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية.
- نبذة عامة عن الشركة فيما يتعلق بالاعتراض.
- موقف مصلحة الزكاة والدخل.
- مسببات اعتراض الشركة.

١ - سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية:

لقد حرص المشرع في النظام الضريبي على تحقيق العدالة في جباية ضريبة الدخل، بما يتلاءم مع النظم المطبقة، حيث أتاح للمكلف الضريبي حق الاعتراض على موقف مصلحة الزكاة والدخل أمام لجنة الاعتراض الابتدائية خلال المهلة النظامية لتقديم طلب الاسترداد، وحيث إن الشركة قامت بمخاطبة المصلحة باسترداد ضرائب الاستقطاع حول الإتاوات ورسوم الترخيص وفقاً لاتفاقية منع الازدواج الضريبي المبرمة ما بين حكومة المملكة العربية السعودية والجمهورية الفرنسية، وحيث إن موقف المصلحة لا يتماشى مع متطلبات اتفاقية منع الازدواج الضريبي، لذلك تقوم الشركة بتقديم اعتراضها هذا.

٢ - نبذة عامة عن الشركة والحقائق:

إن الشركة هي فرع لشركة (س)، مسجلة بالمملكة العربية السعودية بموجب السجل التجاري رقم..... بتاريخ ٢٠٠٨/٨/٤م، ومسجلة لدى الهيئة العامة للاستثمار بموجب الترخيص رقم..... وتاريخ ٢٠٠٨/٤/٢٣م، وتتضمن أغراض الشركة القيام بتقديم خدمات برامج تقنية المعلومات بقطاع العناية الصحية، وأيضاً معدات الكمبيوتر وحلول برامج الحاسب الآلي بالمملكة العربية السعودية، وفرع الشركة مسجل لدى المصلحة منذ تسجيله بالمملكة، ويقوم بتقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضرائب وضرائب الاستقطاع المستحقة.

تستعين الشركة بخبرات وأنظمة الحاسب الآلي المعدة من قبل الشركات الشقيقة، ومنها شركة (و) المقيمة في فرنسا، ومقابل ذلك قامت الشركة بالسعودية بدفع إتاوات ورسوم ترخيص وفقاً للحقائق الآتية:

- عام ٢٠١٣:

- قامت الشركة بدفع الإتاوات بمبلغ ٣٠,٦٦٠,٩٥٤ ريال إلى شركة (و) بفرنسا، ومن ثم قامت بدفع ضريبة الاستقطاع وفقاً لتعليمات المصلحة بهذا الخصوص.

- قامت الشركة بتقديم طلب بعدم خضوع المبالغ إلى ضريبة الاستقطاع إلى مصلحة الزكاة والدخل، وفقاً لأحكام وشروط اتفاقية منع الازدواج الضريبي ما بين حكومتي المملكة العربية السعودية والجمهورية الفرنسية بموجب خطابنا المؤرخ في ١٤٣٥/٤/٥هـ.

- بموجب هذا الطلب، قامت الشركة بالطلب من مصلحة الزكاة والدخل قبول شروط وأحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي، والتي تعيد عدم وجود ضريبة استقطاع على الإتاوات، وذلك بموجب الاجراءات وتعليمات مصلحة الزكاة والدخل تعميم رقم ١٤٣٤/١٦/٥٠٦٨ بتاريخ ١٤٣٤/٧/٣٠هـ.

- قامت الشركة بتقديم جميع المستندات والشهادات مثل شهادة إقامة شركة (و) في فرنسا، وأيضاً خطاب التعهد والالتزام.

- الاتفاقية المبرمة ما بين الشركة وشركة (أ) قد تم تقديمها للمصلحة بموجب خطابنا بتاريخ ١٤٣٥/٥/٢٢ (مرفق ٥).

- عام ٢٠١٢:

- قامت الشركة بتقديم طلب إلى مصلحة الزكاة والدخل باسترداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة وفقاً لأحكام وشروط اتفاقية منع الازدواج الضريبي ما بين حكومة المملكة العربية السعودية والجمهورية الفرنسية بموجب خطابنا المؤرخ في ١٤٣٤/٤/٦هـ (مرفق رقم ٦).

- بموجب هذا الطلب، قامت الشركة بالطلب من مصلحة الزكاة والدخل استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بواقع ١٥%، والبالغة ٢,٩٧٠,٦٨٧ ريال بموجب أحكام وشروط اتفاقية منع الازدواج الضريبي، ووفقاً لتعميم مصلحة رقم ١٤٣٤/١٦/٥٠٦٨ بتاريخ ١٤٣٤/٧/٣٠هـ.

- جميع المستندات المطلوبة للاسترداد قد تم تقديمها إلى مصلحة الزكاة والدخل، مثل شهادة الإقامة من السلطات الضريبية في فرنسا لشركة(و).

٣ - موقف مصلحة الزكاة والدخل:

قامت المصلحة بإصدار خطابين وبموجبهما فإن موقف المصلحة على النحو الآتي:

- وفقاً للمادة (٨) من اتفاقية منع الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وفرنسا بخصوص الإتاوات، لم تقصر الخضوع للضريبة على الدولة المتعاقدة الأخرى (فرنسا)، وتمنع المصدر (المملكة العربية السعودية) من إخضاعها للضريبة بالسعودية.

- إشارات المصلحة إلى المادة (٦) بخصوص توزيع أرباح الأسهم والمادة (٧) المتعلقة بالفوائد، حيث إن اتفاقية منع الازدواج الضريبي أفادت بأن توزيع الأرباح، أو الفوائد المدفوعة بإحدى الدول (السعودية) فقط تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى (فرنسا).

- أن شروط أحكام المادة (٨) لم تتضمن كلمة "فقط"، وبناءً عليه يمكن إخضاعها للضريبة في كلتا الدولتين السعودية وفرنسا.

- أن فريق التفاوض حينما قرر عدم إدراج كلمة "فقط" في هذه المادة، إنما قصد معاملتها معاملة مختلفة عن سابقتها، وذلك بإخضاعها للضريبة في الدولة الأولى (السعودية)، وإلا فقد أشار إلى كلمة "فقط" في المادة (٨) أسوة بالمادتين (٦) و(٧).

٤ - مسببات اعتراض الشركة:

تقوم الشركة بالاعتراض على موقف المصلحة المشار إليه في الخطابين سالف الذكر، بعدم أحقية الشركة بالاستفادة من عدم خضوع الإتاوات، ورسوم التراخيص لضريبة الاستقطاع، وذلك على النحو التالي:

١/٤ الإتاوات

إن المادة (٨) من اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين حكومتي المملكة العربية السعودية والجمهورية الفرنسية (مرفق ٧) تنص على الآتي:

(١) أن الإتاوات التي تنشأ في إحدى الدولتين المتعاقدين، وتدفع لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

(٢) ولكن يجوز أن تخضع أيضاً هذه الإتاوات للضريبة في الدولة الأولى إذا كان الحق أو الملكية الذي دفعت عنه تلك الإتاوات يرتبط بصورة فعلية بأنشطة صناعية أو تجارية تمارس في تلك الدولة من قبل قابض هذه الإتاوات، وفي هذه الحالة يطبق حكم المادة (١٤) من الاتفاقية.

وبهذا الخصوص أفاد المكلف بالآتي:

• وفقاً للمادة ٨ (١)، فإن الإتاوات التي تنشأ بالمملكة العربية السعودية ومدفوعة إلى (أ) - فرنسا ربما تخضع للضريبة في فرنسا، هذا ولم تشر الاتفاقية إلى خضوعها للضريبة أيضاً بالسعودية.

• وفقاً للمادة ٨ (٢)، ولكن يجوز أن تخضع أيضاً هذه الإتاوات للضريبة في السعودية إذا كان الحق - أو الملكية الذي دفعت عنه تلك الإتاوات - يرتبط بصورة مباشرة بأنشطة صناعية أو تجارية تمارس من قبل (و) بالمملكة العربية السعودية.

• أن شركة (و) لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري بالسعودية، وبناءً عليه لا تخضع المبالغ المدفوعة لها كإتاوات للضريبة بالسعودية.

- أن تفسير مصلحة الزكاة والدخل لا يمكن قبوله، من حيث ذكر كلمة "فقط" قد تم ذكره في المادتين (٦) و(٧) من الاتفاقية، وعدم ذكره في المادة (٨) بخصوص الإتاوات.
 - أن المادة ٨ (٢) من الاتفاقية طرحت السيناريو الذي يمكن للإتاوات خضوعها للضريبة بالسعودية، والتي قد تم تجاهلها بالكامل من قبل مصلحة الزكاة والدخل.
 - أن مصلحة الزكاة والدخل لا يمكن تجاهلها المادة ٨ (٢)، وتشير إلى منطقتي المادتين (٦) و(٧) بخصوص مواضيع أخرى ليس لها علاقة بالإتاوات، بل بتوزيع الأرباح والفوائد، ومن ثم تقوم بإخضاع الإتاوات للضريبة بالسعودية على الرغم من أن الاتفاقية وبموجب المادتين ٨ و(١) و(٢) قد أفادت بعدم خضوع الإتاوات للضريبة بالسعودية، ومن ثم كان يجب على المصلحة تفهم الاتفاقية كاملة، ومن ثم تطبيقها.
 - أن كلمة "فقط" التي اعتمدت عليها المصلحة في تفسيرها لا يمكن لها تغيير القصد من المادة ٨ (١)، وأيضاً لا يمكن لها إلغاء المادة ٨ (٢) بعدم خضوع الإتاوات للضريبة.
 - إذا كان القصد أو النية لاتفاقية منع الازدواج الضريبي هو إخضاع الإتاوات للضريبة بالسعودية، فإنه لا يلزم إدراج المادة الحالية ٨ (٢) بالاتفاقية، بالإضافة إذا كان القصد كذلك، فإنه كان يلزم بيان ذلك بشكل واضح وصريح بالاتفاقية، من حيث خضوع الإتاوات للضريبة بالسعودية وفرنسا.
 - إذا كان القصد أو النية لاتفاقية منع الازدواج الضريبي هو خضوع الإتاوات بالسعودية، فإنه لا يلزم إدراج بند مستقل للإتاوات بالاتفاقية، ومن ثم إخضاع الإتاوات للضريبة أسوة بباقي البنود غير المدرجة بالاتفاقية، وبالتالي ما دام أنه تم ذكر بند الإتاوات بالاتفاقية، فإنها لا تخضع للضريبة بالسعودية.
- بالإضافة، نلفت الانتباه إلى الأسئلة الأكثر شيوعاً الصادرة عن مصلحة الزكاة والدخل كما يلي:

السؤال (٧):

بموجب اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا، هل الإتاوات والفوائد المدفوعة إلى جهة مرتبطة فرنسية، وأيضاً هل توزيعات الأرباح المحولة من فرع شركة فرنسية يعمل داخل المملكة؟ وأيضاً إذا كانت الإتاوات والفوائد مدفوعة إلى جهات غير مقيمة ليست ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي منمفة بالمملكة، تخضع للضريبة بالسعودية؟

الإجابة:

بموجب المواد (٦) و(٧) و(٨) من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي الموقعة مع الحكومة الفرنسية، فإن توزيعات الأرباح والفوائد والإتاوات غير خاضعة للضريبة متى ما تحققت في دولة المصدر، غير أنه يلزم انطباق الشروط والأحكام المدرجة في الفقرة (٢) من هذه المواد. وبناءً عليه، فإن تفسير مصلحة الزكاة والدخل لاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي لا يمكن قبوله.

٤ - ٢ تفادي الازدواج الضريبي:

لقد قمنا بإفادة المصلحة بأن الشركة ستخضع للضريبة في فرنسا والمملكة في حال تطبيق تفسير المصلحة، وقد أفادت المصلحة بأن المادة الخامسة عشرة من الاتفاقية المتعلقة بقول تحاشي الازدواج الضريبي كقيلة بإزالة الازدواج الضريبي، أن المادة ١٥ (١) من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي قد أفادت بالآتي:

"بالنسبة للمملكة العربية السعودية يتم تحاشي الازدواج الضريبي وفقاً للأنظمة والقوانين المعمول بها في المملكة".

وبهذا الخصوص، أفاد المكلف بالآتي:

وفقاً للمادة ١٥ (١) بالمملكة، فإن الازدواج الضريبي يتم تحاشيه وفقاً للقوانين المعمول بها بالمملكة، وفقاً للمادة ٣٥ من نظام ضريبة الدخل، "فإنه عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام

تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من نظام الضريبة المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي"، وهذا ليس له علاقة باعتراف الشركة.

الاستنتاج:

أن ضريبة الاستقطاع البالغة ٢,٩٧٠,٦٨٧ ريال للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢م، قد تم دفعها للمصلحة، وأنه تم تقديم طلب استرداد لهذا المبلغ، وأيضاً سيتم دفع ضريبة الاستقطاع عن عام ٢٠١٣م، وبناءً عليه تقوم الشركة بدفع ضريبة الاستقطاع البالغة ٥,٠١٣,٠٦٦ ريال عن عام ٢٠١٣م، مع كامل تحفظها حول الاستمرار بالاعتراض، ومعرفة رأي لجنة الاعتراض الابتدائية بهذا الخصوص.

وبناءً عليه، نرجو الموافقة على طلب الشركة باسترداد المبلغ ٧,٩٨٣,٧٥٣ ريالاً عن عامي ٢٠١٢م ٢٠١٣م، وإلا ترغب الشركة في رفع اعتراضها هذا إلى لجنة الاعتراض الابتدائية للبت بالموضوع، واتخاذ القرار العادل ليتمشى مع اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي والنظام الضريبي، والذي يهدف بالمقام الأول إلى تحقيق العدالة الضريبية، علماً بأن الشركة على استعداد لموافاتكم بالمستندات والمعلومات التي ترونها ضرورية.

(ب) وجهة نظر المصلحة:

- توضح المصلحة أن الشركة قامت بدفع إتاوات إلى شركة (أ) بفرنسا بمبلغ (١٩,٨٠٤,٥٨٠) لعام ٢٠١٢م، ومن ثم قامت باستقطاع ضريبة على هذه الإتاوات بنسبة (١٥%) بمبلغ (٢,٩٧٠,٦٨٧) ريال، وكذلك الإتاوات المدفوعة لعام ٢٠١٣م بمبلغ (٣,٠٦٦,٩٥٤) ريال، وقامت باستقطاع ضريبة على هذه الإتاوات بنفس النسبة وبمبلغ (٤,٥٩٩,١٤٣) ريال، وغرامة تأخير ١% عن كل ثلاثون يوماً مؤخره بإجمالي ٩% وبمبلغ (٤١٣,٩٢٣) ريال، ليصبح الإجمالي عن عام ٢٠١٣م بمبلغ (٥,٠١٣,٠٦٦) ريال، وقامت الشركة بالسداد تطبيقاً لأحكام المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل.

وتوضح المصلحة أن ذلك يعتبر الإجراء النظامي لمعالجة الإتاوات المدفوعة من قبل المكلّف إلى شركة (أ) بفرنسا، حيث نصت المادة الثامنة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية فرنسا في الفقرة الأولى منها، على أن الإتاوات التي تنشأ في إحدى الدولتين المتعاقبتين، وتدفع لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى، ولم تقصر الخضوع للضريبة على الدولة المتعاقدة الأخرى، وهي فرنسا وتمنع دولة المصدر وهي المملكة العربية السعودية حيث لم تنص الفقرة على كلمة "فقط".

وعلى هذا، فإن الإتاوات المدفوعة لجهات مقيمة بفرنسا تخضع للضريبة الاستقطاع عليه في فرنسا، طبقاً لمعظم الأنظمة الضريبية المعمول بها، وذلك لأنه لم يرد في الاتفاقية حكم ينص بشكل واضح وصريح على حصر خضوع هذه الإتاوات فقط للضريبة في الدولة المتعاقدة المقيمة فيها الشركة مستلمة هذه الإتاوات في بلد الإقامة مثلما ورد في الفقرة الأولى من المادتين السادسة والسابعة من هذه الاتفاقية المتعلقة بأرباح الأسهم والفوائد التي قصرت الخضوع في دولة الإقامة فقط.

ولو كان غرض السلطات الضريبية التي أبرمت هذه الاتفاقية حصر خضوع الإتاوات للضريبة في بلد الإقامة فقط، لتم إدراج نفس النص الوارد في الفقرة الأولى من المادتين المشار إليهما بعاليه من الاتفاقية المتعلقة بأرباح الأسهم والفوائد في المادة الثامنة المتعلقة بالإتاوات.

رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين، والمذكرة الإضافية المقدمة من المكلف، والمذكرة التوضيحية المقدمة من المصلحة، واستناداً إلى المادة الثامنة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وفرنسا والتي تنص على: "إن الإتاوات التي تنشأ في إحدى الدولتين المتعاقبتين وتدفع لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى".

وحيث إن نص المادة الثامنة تختلف عن نص المادة السادسة والسابعة التي استند عليها المكلف، وذلك لورود كلمة "فقط"، مما يعني خضوع أرباح الأسهم والفائدة في دولة الإقامة دون غيرها. أما في المادة الثامنة من الاتفاقية، فلم تحصرها في دولة الإقامة فقط، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على الإتاوات المدفوعة إلى شركة (أ) الفرنسية.

كما أنه وفقاً لمتطلبات النظام الضريبي المنصوص عليها في المادة السابعة والسبعين من النظام الضريبي والمادة الثامنة والستين من اللائحة التنفيذية على الضريبة، ترى اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناشئة عن البند محل الخلاف.

ولكل ما تقدم، تقرر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى ما يلي:

أولاً: قبول الاعتراض من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الناحية الموضوعية:

تأييد وجهة نظر المصلحة في فرض ضريبة استقطاع على الإتاوات المدفوعة إلى شركة (أ) الفرنسية، وما يتبعها من غرامات. ويمكن الاعتراض على هذا القرار بموجب عريضة مسببة تقدم إلى اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه، وعلى المكلف سداد المستحق عليه تطبيقاً لهذا القرار، أو تقديم ضمان بنكي بنفس المبلغ خلال الفترة لأجل قبول استئنائه.

والله الموفق