

(قرار رقم ٩) لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/١١١) و تاريخ ٢٨/٥/١٤٣٧هـ

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

الدكتور/.....

وعضوية كل من:

الدكتور /..... نائباً للرئيس

الأستاذ الدكتور /..... عضواً

الأستاذ/..... عضواً

الأستاذ/..... عضواً

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/.....؛ للنظر في اعتراض شركة (أ) على الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل عن العام المنتهي في ٢٠٠٨/٣/٣١م، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام المصلحة برقم ١٤٣٦/١٦/٨١٢٠، وتاريخ ١٤٣٦/١٢/٤هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم(٣/١١١) وعلى محضر المناقشة المؤرخ في ١٤٣٧/٣/١٠هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/..... والأستاذ/..... والأستاذ/..... عن المصلحة، وحضر الأستاذ/..... عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف برقم (١٤٣٢/١٦/٤٧٤٥) وتاريخ ١٤٣٢/٨/٨هـ، وورد اعتراض المكلف بوارد رقم (١٤٣٢/١٦/٢٨٣٥٥) وتاريخ ١٤٣٢/٩/٢٣هـ، وتم الربط المعدل برقم (١٤٣٦/١٦/٥١٢٩) وتاريخ ١٤٣٦/٧/٢٤هـ، وورد اعتراض المكلف عليه بوارد رقم (١٤٣٦/١٦/٢٩٨٣٣) وتاريخ ١٤٣٦/٩/١٤هـ؛ وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقدمه مسبقاً من ذي صفة خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف في:

١- مخصص المشاريع بمبلغ (٥,٥٥٧,٦٩٩) ريالاً، و بمبلغ (٧,٠٧٩,٥٣٠) ريالاً، وفرق الضريبة (٢,٥٢٧,٤٤٦) ريالاً.

٢- تذاكر سفر بمبلغ (١,٠٧٣,٦١٢) ريالاً، وفرق الضريبة (٢١٤,٧٢٢) ريالاً.

٣- رواتب وأجور غير مؤيدة مستندياً بمبلغ (١٠,٠٧٣,١٥١) ريالاً، وفرق الضريبة (٢,٠١٤,٦٣٠) ريالاً.

٤- مصاريف مشروع بمبلغ (٧٥٦,٧٩٠) ريالاً، وفرق الضريبة (١٥١,٣٥٨) ريالاً.

٥- الاعتراض على فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل العمالة القادمة منه عام ٢٠٠٨م بمبلغ (١٠,٠٧٣,٦١٢) ريالاً وضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) مبلغ (١,٥١٠,٩٧٣) ريالاً.

٦- فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة وضريبة الاستقطاع الناتجة عن الفرق.

وذلك حسب التوضيح التالي:

١. مخصصات المشاريع بمبلغ (٥,٥٥٧,٦٩٩) ريالاً، ومبلغ (٧,٠٧٩,٥٣٠) ريالاً، وفرق الضريبة بمبلغ (٢,٥٢٧,٤٤٦) ريالاً:

انتهى الخلاف بين الطرفين حول هذا البند بموافقة المكلف على طريقة معالجة المصلحة.

٢. تذاكر سفر بمبلغ (١,٠٧٣,٦١٢) ريالاً، وفرق الضريبة بمبلغ (٢١٤,٧٢٢) ريالاً:

أ- وجهة نظر المكلف:

أشار المكلف إلى أن هذه المصاريف تتعلق بموظفي المركز الرئيس الذين قدموا إلى المملكة العربية السعودية لأداء العمل بشأن مشاريع بالمملكة، وقام المركز الرئيس بإرسال إشعارات مدينة حولها للفرع (المكلف)، وقد تم سداد هذه التذاكر مباشرة بواسطة الموظفين أو من قبل المركز الرئيس عند الحاجة لذلك ولاحقاً يتم تحميلها على الفرع (المكلف) دون هامش ربح.

وقد قدم المكلف صورة من الإشعارات المدينة الصادرة من المركز الرئيس والمؤيدة لتكاليف السفر المحملة من قبل المركز الرئيس على الفرع (المكلف)، وذلك عند تقديم الاعتراض الأصلي، وأشار إلى أن المصلحة لم تذكر هذه المستندات في وجهة نظرها.

كما بين أنه في معظم الحالات تكون تكلفة المعاملات الفردية في حدود (١,٠٠٠) ريال تقريباً أو أقل من ذلك، وبالتالي فإن هناك عدداً كبيرة من المستندات لمثل هذا النوع من المعاملات، ويلاحظ بأن التكلفة المحملة على الفرع (المكلف) فعلية، ولم يتم المركز الرئيس بإضافة أي هامش ربح على هذه التكلفة.

وأشار المكلف إلى أنه في حالة طلب اللجنة، فإنه على استعداد لتقديم مستندات بديلة تؤيد هذه التكلفة مثل تقرير مراجعي الحسابات الخارجيين للمركز الرئيس الذي يؤكد على الآتي:

أ- أن التكلفة تتعلق بالمشاريع في المملكة العربية السعودية.

ب- عدم إضافة أي هامش ربح على التكلفة المحملة على فرع المملكة العربية السعودية (المكلف).

كما يؤكد المكلف على حقيقة أن تكاليف السفر تم تكبدها للحصول على الدخل الخاضع للضريبة في المملكة العربية السعودية، وحيث إنه تم التصريح عن هذا الدخل في الإقرار الضريبي، فيجب السماح بخصم التكاليف التي تم تكبدها لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة بموجب المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ولذا يطالب المكلف بخصم تكاليف السفر وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

أفاد المكلف أن هذه المبالغ دفعت عن طريق المركز الرئيس ونيابة عن الفرع، وتم مطالبة الفرع بها من خلال إشعارات مدينة، وأن والمستندات المؤيدة لها طرف المركز الرئيس بالهند، وطلبت المصلحة منه تقديم كافة المستندات المؤيدة للبيد مع تحليلها من دفتر الأستاذ، ووعده بتقديمها خلال شهر، ولم يقدم المكلف ما طلب منه حتى تاريخ صدور هذا الخطاب.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، ومذكرتي الاعتراض الأصلية والإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم تكاليف السفر التي تكبدها فعلياً، في حين ترى المصلحة أن هذه المصروفات غير مؤيدة مستندياً.

وقد أفاد المكلف خلال جلسة المناقشة بأن المبالغ موضوع الخلاف صغيرة وأن تكلفة تجميع مستندات هذه المبالغ يفوق المنفعة منها، وزود اللجنة بشهادة من المراجع القانوني للمركز الرئيس ونسخة من الاتفاقية بين المركز الرئيس والمكلف، كما زود اللجنة بعدد من الاتفاقيات بين المركز الرئيس وعدد من الشركات في الهند تقوم بتأمين العمالة، إلا أن هذه الاتفاقيات لم ينص فيها على أن هذه العمالة موجهة للعمل في المملكة العربية السعودية، كما أن الاتفاقية من بين المكلف والمركز الرئيس كانت على ورق عادي وغير مؤرخة وغير موثقة؛ وبالتالي لا يمكن الاستناد عليها، وحيث إن المكلف لم يقدم صورة من دفتر الأستاذ مستخرجاً من النظام المحاسبي الذي سبق وأن وعد بتقديمه، واستناداً إلى المادة (٥٨ فقرة ب) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٩ فقرة ١-أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ولأن ما قدمه لا يمكن الاستناد عليه؛ فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على هذا البيد.

٣. رواتب وأجور غير مؤيدة مستندياً مبلغ (١٠٠,٧٣,١٥١) ريالاً، وفرق الضريبة بمبلغ (٢,٠١٤,٦٣٠) ريالاً:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن هذه المبالغ تمثل رواتب وأجوراً ومزايا موظفي المركز الرئيس الذين قدموا إلى المملكة العربية السعودية للعمل على مشاريع الفرع (المكلف)، وقام المركز الرئيس بإرسال إشعارات مدينة حولها للفرع (المكلف)، والتي تم تسجيل المصاريف بموجبها في دفاتر وسجلات الفرع، وأشار إلى أنه توجد اتفاقية بين المركز الرئيس والفرع وكشوفات تفصيلية تظهر أسماء الموظفين والمبالغ المدفوعة لهم، وأن نظام الضريبة المعمول به في المملكة العربية السعودية يسمح بخضم هذه المصاريف ما دامت طبيعتها فنية واستشارية.

وأضاف في مذكرته الإلحاقية أنه قدم المستندات المؤيدة التالية عند تقديم خطاب الاعتراض الأصلي:

- صور من الإشعارات المدينة الصادرة من المركز الرئيس.

- أسماء الموظفين الذين عملوا في المشاريع في المملكة العربية السعودية ورواتبهم.

ويرى أن المصلحة لم تشر في وجهة نظرها إلى أي من المستندات المقدمة وتجاهلتها تماماً، وليس هناك ما يبرر تجاهل المصلحة لهذه المستندات مع الأخذ في الاعتبار طبيعة المصروف (الرواتب)، وكذلك عدم وجود مستندات من جهة خارجية لتأييد هذه المصاريف.

كما يفيد المكلف بالآتي:

أ) تمثل الرواتب تكلفة موظفي المركز الرئيس الذين عملوا بشأن المشاريع المنفذة في المملكة العربية السعودية.

ب) زار الموظفون المملكة العربية السعودية بتأشيرات عمل مؤقتة.

ج) حمل المركز الرئيس المصاريف على أسس فعلية دون هامش ربح.

د) نظراً لطبيعة المصاريف، لا يمكن الاستناد على المستندات من جهة خارجية لتأييد هذه المصاريف.

هـ) المستندات المؤيدة المتاحة هي مستندات داخلية مثل الإشعارات المدينة، قائمة بأسماء الموظفين.

و) تم التصريح عن الإيرادات المحققة بسبب تكبد هذه المصاريف في الإقرار الضريبي المقدم للمصلحة في المملكة العربية السعودية.

ويلاحظ أن المصاريف التي تكبدها المكلف، تمثل مصاريف ضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي بحسبها بخصمها طبقاً للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ويرى أن المصلحة لا يحق لها رفض هذه المصاريف فقط لأنها حملت من قبل المركز الرئيس.

وأشار لأحكام الفقرة (٣) من المادة (٧) من الاتفاقية بين المملكة العربية السعودية وجمهورية الهند لتجنب الازدواج الضريبي في شأن الضرائب على الدخل ولمنع التهرب الضريبي، فيما يتعلق باحتساب أرباح الأعمال للمنشأة الدائمة لأغراض الضريبة، والتي تنص على الآتي: "عند تحديد أرباح منشأة دائمة، يسمح بخصم المصروفات المتكبدة لأغراض أعمال المنشأة الدائمة بما في ذلك المصروفات التنفيذية والإدارية العمومية، سواء تم تكبدها في الدولة التي فيها المنشأة الدائمة أو في أي مكان آخر".

وتمثل المصاريف التي حملها المركز الرئيس على الفرع، المصاريف التي تكبدها الفرع (منشأة دائمة) لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة في المملكة العربية السعودية؛ وعليه يجب السماح بحسب هذه المصاريف بموجب اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية الهند في شأن الضرائب على الدخل.

وعلى ضوء الشرح والمعلومات السابقة، يطلب المكلف السماح بحسب مصاريف الموظفين المحملة من المركز الرئيس.

ب- وجهة نظر المصلحة:

يطالب المكلف بحسب هذا البند من صافي الربح وعدم إضافته، وأفاد أن هذه الرواتب والأجور مدفوعة للمركز الرئيس مقابل العمالة القادمة من المركز الرئيس؛ بناء على الإشعارات المدينة الواردة من المركز الرئيس بهذا الخصوص، وقد طلبت المصلحة تقديم كافة المستندات المؤيدة لهذه المبالغ والاتفاقية الموقعة بين الفرع والمركز الرئيس، وأوضحت للمكلف أنه سوف يتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٠٪) حتى ولو تم قبولها كمصروف، إلا أنه لم يقدم المستندات المطلوبة حتى تاريخه، وقد قامت المصلحة بربط إضافي وإخضاع المبلغ لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٠٪) باعتباره مدفوعاً للمركز الرئيس؛ طبقاً للربط المعدل رقم (١٤٣٦/١٦/٥١٢٩) وتاريخ ١٤٣٦/٧/٢٤هـ.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، ومذكرتي الاعتراض الأصلية والإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم رواتب وأجور ومزايا موظفي المركز الرئيس الذين قدموا إلى المملكة العربية السعودية للعمل على مشاريع الفرع المحملة من المركز الرئيس على الفرع (المكلف)، في حين ترى المصلحة أن هذه المصروفات غير مؤيدة مستندياً.

وقد قدم المكلف بخصوص هذا البند في مذكرته الإلحاقية المقدمة للجنة خلال جلسة المناقشة شهادة من المراجع القانوني للمركز الرئيس ونسخة من الاتفاقية بين المركز الرئيس والمكلف، كما زود اللجنة بعدد من الاتفاقيات بين المركز الرئيس وعدد من الشركات في الهند تقوم بتأمين العمالة، إلا أن هذه الاتفاقيات لم ينص فيها على أن هذه العمالة موجهة للعمل في المملكة العربية السعودية، كما أن الاتفاقية بين المكلف والمركز الرئيس كانت على ورق عادي وغير مؤرخة وغير موثقة، وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة ضمن المذكرة الإلحاقية تبين أنها عبارة عن إشعار داخلي مرفق معه قوائم تتضمن أسماء وأرقام موظفين ومبالغ، إلا أنها لا تحتوي على تحليل دفتر أستاذ، واستنادًا إلى المادة (٥٨ فقرة ب) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٩ فقرة ١-أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على عدم حسم الرواتب والأجور.

٤. مصاريف مشروع بمبلغ (٧٥٦,٧٩٠) ريالاً، وفرق الضريبة بمبلغ (١٥١,٣٥٨) ريالاً:

أ- وجهة نظر المكلف:

يرى المكلف أن هذه المصاريف عبارة عن مصاريف فنية واستشارية مدفوعة لأطراف خارجية مقيمة بالهند، وأن المركز الرئيس قام بالنيابة عن الفرع (المكلف) بسداد هذه الفواتير إلى الأطراف الخارجية، وقد تم إخضاع هذه المصاريف الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، وفي حالة عدم قبولها كمصروف، فإن المكلف يطلب أيضاً عدم إخضاعها لضريبة الاستقطاع، أو اعتبار ضريبة الاستقطاع المدفوعة كدفعة تحت حساب ضريبة الدخل المحتسبة على المكلف.

وأشار في المذكرة الإلحاقية إلى المستندات التي قدمت تأييداً لمصاريف المشروع عند تقديم الاعتراض الأصلي، ويلاحظ من وجهة نظر المصلحة المقدمة للجنة بأن المصلحة لم تأخذ في الاعتبار المستندات المؤيدة من قبل المكلف.

كما بين المكلف أن سنة ٢٠٠٨م كانت هي السنة المالية الأولى للفرع (المكلف) في المملكة العربية السعودية، وقد اعتمد خلال المرحلة الأولية للعمليات وبصورة كبيرة على المركز الرئيس؛ من حيث اسناد العمليات والدعم الإداري بما في ذلك التفاوض وتوقيع العقود مع الموردين، فيما يتعلق بالمشاريع المنفذة في المملكة العربية السعودية.

وفيما يلي بيان تفصيلي بمصاريف المشروع:

المصاريف بالريال	اسم الجهة	
٥٠١,٥٥٩	م	١
١٥,٤٩٧	ن	٢
٢٩,٧١٥	ت	٣
٣٥,٠٠٩	ل	٤
١٣,٠٧٠	ي	٥
٦٢,٧١٨	س	٦
٦٨,١٣١	ص	٧

١٢,٢٢٣	ع	٨
١٤,٨١١	ح	٩
٢,٥٥٤	ز	١٠
١٠,٥٠٣	ظ	١١
٧٦٥,٧٩٠	الاجمالي	

ويرى المكلف أن المصلحة استبعدت في الربط الضريبي المصاريف أعلاه وفرضت ضريبة استقطاع على المدفوعات للجهات أعلاه، وسدد المكلف ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير التي فرضتها المصلحة، ويقول إنه أرفق المستندات المؤيدة لسداد ضريبة الاستقطاع.

ويفيد المكلف أن المستندات المؤيدة أعلاه قدمت للمصلحة مع الاعتراض الأصلي، علماً بأن المصلحة لم تأخذ في الاعتبار هذه المستندات المؤيدة، (التي تمثل ٧٣٪ من مصاريف المشروع).

ولذا يطلب السماح بحسم مصاريف المشروع وقدرها (٧٦٥,٧٩٠) ريالاً، وفي حالة طلب اللجنة؛ فإن المكلف على استعداد لتقديم المستندات المؤيدة بشأن الجهات الأخرى.

ب- وجهة نظر المصلحة:

يطالب المكلف بقبول حسم البند ضمن المصاريف المقبولة نظاماً، وأفاد أنها مصاريف دفعت عن طريق المركز الرئيس إلى شركات مرتبطة وغير مرتبطة، وأن المستندات المؤيدة لها موجودة طرف المركز الرئيس، وهي مقابل خدمات فنية، وسوف يقدم المستندات المؤيدة خلال شهر، ولم يتم تقديمها حتى تاريخه، لذلك تم اخضاعها لضريبة الاستقطاع بالربط الأصلي الصادر برقم (١٤٣٢/١٦/٤٧٤٥) وتاريخ ١٤٣٢/٨/٨هـ.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، ومذكرتي الاعتراض الأصلية والإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم مصاريف المشروع المتمثلة في مصاريف فنية واستشارية مدفوعة لأطراف خارجية مقيمة بالهند، في حين ترى المصلحة أن هذه المصروفات غير مؤيدة مستندياً.

وحيث لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لوجهة نظره خلال المهلة التي طلبها، وتطبيقاً للفقرة (ب) من المادة (٥٨) من نظام ضريبة الدخل، والبند (ا) من الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على عدم حسم مصاريف المشروع من وعاء الضريبة.

٥. الاعتراض على فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل العمالة القادمة منه عام

٢٠٠٨م بمبلغ (١٠,٠٧٣,٦١٢) ريالاً، وضريبة الاستقطاع بمبلغ (١,٥١٠,٩٧٣) ريالاً:

أ- وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على إجراء المصلحة فيما يتعلق بفرض ضريبة استقطاع بواقع (١٠٪) على تكلفة رواتب وأجور الموظفين المستبعدة من قبل المصلحة لأغراض احتساب ضريبة الدخل، ويرى أنه يتعارض مع نظام ضريبة الدخل المادة (٦٨/ز)، والتي

تنص على الآتي: "إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي"، أوضحت هذه المادة أنه في حالة استقطاع الضريبة عن الدخل يجب السماح بخصم الضريبة عن هذا الدخل، وبمعنى آخر فإنه في حالة استبعاد التكلفة من الوعاء الضريبي للمكلف، يجب عدم فرض ضريبة استقطاع على نفس هذه التكلفة للمكلف.

كما أوضحت المصلحة وجهة النظر هذه ضمن كتيب الأسئلة الأكثر شيوعاً أيضاً.

ومن جهة أخرى يرى المكلف أن ضريبة الاستقطاع لا تطبق بموجب الاتفاقية بين المملكة العربية السعودية وجمهورية الهند لتجنب الازدواج الضريبي في شأن الضرائب على الدخل ولمنع التهرب الضريبي.

وأنه طبقاً للمادة رقم (٧) من الاتفاقية في شأن الضرائب على الدخل ولمنع التهرب الضريبي، فإن الدخل المحقق من خدمات مقدمة من قبل المركز الرئيس لا يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية، وبناءً عليه لا تطبق ضريبة الاستقطاع على التكلفة المحملة من قبل المركز الرئيس لأن الفرع يسدد ضريبة الدخل على الربح المحقق من العمليات في المملكة العربية السعودية.

وأورد بعض الفقرات ذات الصلة من الاتفاقية الضريبية المذكورة أعلاه، وهي:

- تنص المادة (٢/٧) من الاتفاقية على الآتي: "مع مراعاة أحكام الفقرة (٣)، عندما يباشر مشروع تابع لدولة متعاقدة نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة قائمة فيها، تحدد كل دولة متعاقدة أرباح تلك المنشأة الدائمة على أساس الأرباح التي يتوقع تحقيقها لو كان مشروعاً مستقلاً يباشر الأنشطة نفسها أو أنشطة مشابهة في الظروف نفسها أو في ظروف مشابهة، ويتعامل بصفة مستقلة تماماً مع المشروع الذي يمثل منشأة دائمة له".

- تنص المادة (٣/٧) من الاتفاقية على الآتي: "عند تحديد أرباح منشأة دائمة، يسمح بخصم المصروفات المتكبدة لأغراض أعمال المنشأة الدائمة بما في ذلك المصروفات التنفيذية والإدارية العمومية، سواء تم تكبدها في الدولة التي فيها المنشأة الدائمة أو في أي مكان آخر. ولكن لا يسمح بمثل ذلك الخصم بالنسبة لأي مبلغ مدفوع إن وجد (خلاف ما دفع مقابل استرداد النفقات الفعلية) من قبل المنشأة الدائمة للمكتب الرئيس للمشروع أو لأي من مكاتبه الأخرى على شكل إتاوات أو رسوم أو مدفوعات مماثلة أخرى مقابل استخدام حقوق براءات الاختراع أو حقوق أخرى، أو على شكل عمولات مقابل أداء خدمات معينة أو مقابل الإدارة أو-فيما عدا حالة المشروع المصرفي- على شكل دخل من مطالبات الدين فيما يتعلق بالأموال المقرضة إلى المنشأة الدائمة. وبالمثل لا يؤخذ في الاعتبار عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة المبالغ (خلاف ما دفع مقابل استرداد النفقات الفعلية) التي تُحمّل من قبل تلك المنشأة على حساب المكتب الرئيس للمشروع أو أي من مكاتبه الأخرى على شكل إتاوات أو رسوم أو مدفوعات أخرى مماثلة مقابل استخدام حقوق براءات الاختراع أو حقوق أخرى ...".

- نصت الفقرة (٢) من المادة (٨) من بروتوكول الاتفاقية الضريبية المذكورة أعلاه على الآتي: "بالنسبة لعقود المساحة أو التشييد أو التركيبات لا يتم تحديد أرباح المنشأة الدائمة، على أساس المبلغ الإجمالي للعقد لكنها تحدد فقط على أساس ذلك الجزء من العقد الذي تنفذه المنشأة الدائمة فعلاً في الدولة التي فيها المنشأة الدائمة، وأي جزء من العقد منفذ خارج الدولة المتعاقدة الأخرى لا يؤخذ في الاعتبار عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة".

ويرى المكلف أنه استناداً إلى الأحكام الواردة في الاتفاقية بين المملكة العربية السعودية وجمهورية الهند لتجنب الازدواج الضريبي في شأن الضرائب على الدخل ولمنع التهرب الضريبي، فإن التكلفة المتكبدة من قبل المركز الرئيس بشأن عمليات فرع المملكة العربية السعودية، يجب خصمها عند احتساب الربح الخاضع للضريبة، علاوة على ذلك فإنه يجب عدم فرض ضريبة

استقطاع على هذه التكلفة وبالتالي فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض ضريبة استقطاع على التكلفة المحملة من المركز الرئيس ليس صحيحًا.

كما أضاف المكلف في المذكرة الإلحاقية أن تكلفة الموظفين المحملة من المركز الرئيس على الفرع (أو المنشأة الدائمة) لا تمثل دخلًا محققًا للمركز الرئيس وذلك للأسباب التالية:

(أ) تمثل تكلفة مستردة للمركز الرئيس.

(ب) تم تحميل التكلفة على الأسس الفعلية دون وجود هامش ربح.

(ج) تم تسجيل الإيرادات المقابلة في دفاتر وسجلات الفرع بالمملكة العربية السعودية.

(د) صرح الفرع (المنشأة الدائمة) عن الإيرادات والتكلفة المتعلقة بها في الإقرار الضريبي المقدم للمصلحة في المملكة العربية السعودية.

(هـ) أدى فرض ضريبة الاستقطاع على التكلفة إلى ازدواج ضريبي، في المرة الأولى على مستوى الفرع (ضريبة دخل)، وفي المرة الثانية (ضريبة استقطاع)، حيث إنه لا توجد جهة خارجية في المعاملة.

(و) الجهة غير المقيمة شركة (ب) لها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية (فرع) وبما أن المنشأة الدائمة تدفع الضريبة عن ذلك الدخل، يجب أن لا تخضع لضريبة الاستقطاع بموجب المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

ويرى أن المصلحة قد ذكرت في وجهة نظرها أن عدم سداد ضريبة الاستقطاع على مصاريف الموظفين المحملة من المركز الرئيس يمكن اعتباره تهربًا ضريبيًا، ولا يوافق المكلف على وجهة نظر المصلحة للأسباب التالية:

(أ) المكلف شركة تتمتع بسمعة جيدة ولها عمليات في معظم دول العالم.

(ب) تسدد الشركة الضريبة في التاريخ المحدد.

(ج) تم اطلاع المصلحة على طبيعة التكلفة وكيفية تكبدها خلال الفحص الميداني الذي أجرته المصلحة.

(د) تم تقديم الإشعارات المدينة عند تقديم الاعتراض الأصلي، علمًا بأن المصلحة لم تطلب من المكلف تقديم إيضاحات أو مستندات إضافية.

(هـ) نظرًا لطبيعة التكلفة لا يمكن تقديم مستندات من أطراف ثالثة.

(و) لا تخضع تلك التكلفة للضريبة بموجب الاتفاقية بين المملكة العربية السعودية وجمهورية الهند لتجنب الازدواج الضريبي في شأن الضرائب على الدخل ولمنع التهرب الضريبي.

(ز) هناك اختلاف في وجهات النظر الفنية حول هذا الأمر.

كما تنص الفقرة ب(٤) من المادة (٤)، من الاتفاقية بين المملكة العربية السعودية وجمهورية الهند لتجنب الازدواج الضريبي في شأن الضرائب على الدخل ولمنع التهرب الضريبي، على أن فرع الشركة غير المقيمة المرخص له بمزاولة الأعمال في المملكة العربية السعودية يعتبر منشأة دائمة، وعليه فإن المكلف منشأة دائمة لشركة هندية في المملكة العربية السعودية (فرع المملكة العربية السعودية لشركة (ج)).

وعلى ضوء الفقرة (ز) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، إذا استبعدت التكلفة عند احتساب الوعاء الضريبي للفرع (أ) أو المنشأة الدائمة)، يجب عدم فرض ضريبة استقطاع إضافية على نفس التكلفة المحملة من المركز الرئيس لأن المكلف الضريبي هو واحد.

بناءً عليه يطلب المكلف توجيه المصلحة للسماح بخصم تكلفة رواتب وأجور الموظفين المحملة من قبل المركز الرئيس وإجراء ربط معدل يؤكد هذه الحقيقة.

ب- وجهة نظر المصلحة:

يطالب المكلف بحسم هذا البند من صافي الربح وعدم إضافته، وأفاد المكلف أن هذه الرواتب والأجور مدفوعة للمركز الرئيس مقابل العمالة القادمة من المركز الرئيس بناءً على الإشعارات المدينة الواردة من المركز الرئيس بهذا الخصوص، وقد طلبت المصلحة تقديم كافة المستندات المؤيدة لهذه المبالغ والاتفاقية الموقعة بين الفرع والمركز الرئيس، وبين ممثل المصلحة أنه تم التوضيح للمكلف بأنه سيتم استقطاع ضريبة بنسبة (١٥٪) حتى وإن تم قبولها كمصرف؛ إلا أن المكلف لم يقدم المستندات المطلوبة حتى تاريخه. وقد قامت المصلحة بربط إضافي واستقطاع ضريبة بنسبة (١٥٪) باعتبار المبلغ مدفوعاً للمركز الرئيس طبقاً للربط المعدل رقم (١٤٣٦/١٦/٥١٢٩) وتاريخ ١٤٣٦/٧/٢٤هـ، وتم تعديل الربط على ضوء المادة (٦٨) من النظام والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، ولا عبرة لما أثاره المكلف حيث تستقطع الضريبة على المبلغ المدفوع لغير مقيم بصرف النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصرف جائر الحسم، فضلاً عن أن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة للمصرف، كما لم يسدد الضريبة واجبة الاستقطاع التي كان يجب عليه حسمها من المدفوعات قبل سدادها للمركز الرئيس، وبذلك يعتبر إقراره غير كامل مع قصده التهرب من سداد الالتزام الضريبي عليه، وبهذا ينطبق على المكلف نص المادة (٦٥/ب) من النظام، ولهذا لا يحق له المطالبة بالتقادم الخمسي طبقاً لنص المادة (٦٥/أ) من النظام الضريبي، تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، ومذكرة الاعتراض الإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف حسم تكلفة رواتب وأجور الموظفين المحملة من قبل المركز الرئيس، وتطبيق ما جاء في اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية الهند، في حين ترى المصلحة أن الضريبة تستقطع على المبلغ المدفوع لغير مقيم بصرف النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصرف جائر الحسم.

وبرجوع اللجنة إلى اتفاقية منع الازدواج الضريبي الموقعة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية الهند في ٢٥/١/٢٥م واستعراض ما جاء فيها يتضح أن الخدمات التي يتم إخضاعها لاستقطاع الضريبة في حال تحويل مبالغ من المنشأة الدائمة هي (الأتاوات - الفوائد - أرباح الأسهم)، في حين أن الخدمة التي يتم إخضاعها من قبل المصلحة لاستقطاع الضريبة هي عبارة عن خدمات بالتكلفة قدمت من قبل المركز الرئيس لمشروع فرعها في المملكة.

وهذه الخدمة لا تخضع للضريبة حيث تم إخضاع الأرباح العائدة للمشروع في الدولة المتعاقدة طبقاً للفقرة (١) من المادة (٧) من الاتفاقية؛ مما ترى معه اللجنة تأييد المكلف في عدم إخضاع تكلفة الرواتب والأجور المدفوعة للمركز الرئيس لاستقطاع الضريبة.

٦. فرض غرامة تأخير على فروق الضريبة وضريبة الاستقطاع الناتجة عن الفروق:

أ- وجهة نظر المكلف:

لا يوافق المكلف على إجراء المصلحة بشأن فرض غرامة التأخير على فرق ضريبة الدخل الإضافية وضريبة الاستقطاع ويفيد بالآتي:

(أ) فإن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف وليس نتيجة لتعمد المكلف عدم سداد الضريبة في التاريخ المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، حيث قام المكلف بالوفاء بالتزاماته الضريبية والالتزام بأنظمة الضريبة بالكامل، وفقا لما هو منصوص عليه في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وبناءً على ما تقدم، يجب عدم المطالبة بسداد غرامة تأخير على ضريبة إضافية تم احتسابها على أساس ربط المصلحة.

(ب) فإنه لم يكن بإمكان المكلف في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، التنبؤ بأنه سيصبح واجباً عليه سداد الضريبة، طبقاً لربط المصلحة الذي أجرته بعد مضي ثلاث سنوات من تاريخ تقديم الإقرار؛ وبالتالي فلا يوجد أي مبرر لقيام المصلحة بفرض غرامات التأخير على الالتزام الضريبي الإضافي الذي أجرته، على أساس طريقة مختلفة تماماً عن الطريقة التي قدمت على أساسها الإقرارات.

(ج) أن المصلحة سعت لفرض غرامة تأخير اعتباراً من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي حتى تاريخ سداد الضريبة. ودون الإخلال بما جاء أعلاه من أسانيد لعدم وجود مبرر لفرض غرامة التأخير أصلاً، فإنه ليس هناك غرامة تأخير واجبة السداد طبقاً لما ذكر في البنود (أ) و(ب) أعلاه، وذلك لأنه لم تكن هناك ضريبة مستحقة في تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

والجدير بالذكر أيضاً، أن غرامة التأخير قد نشأت فقط بسبب اختلاف في وجهة النظر بين المكلف والمصلحة. وقد قضت اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم ١١١٩ لعام ١٤٣٣ هـ بتاريخ ١٤٣٣/٢/٢٣ هـ، أنه يجب عدم فرض غرامة التأخير على المكلف إذا كانت بسبب الاختلاف في وجهات النظر.

ب- وجهة نظر المصلحة:

خلال الاجتماع الذي تم مع ممثلي المكلف بتاريخ ١٤٣٣/١/٢ هـ وافق الحاضرون عن المكلف على أن تحسب الغرامات على الفروق بعد التعديل وقد فرضت المصلحة الغرامات وتم مطالبة الشركة وفقاً للمادة (٧٧/أ) من النظام الضريبي الصادر

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والمصلحة، ومحضر المناقشة، ومذكرتي الاعتراض الأصلية والإلحاقية للمكلف، تبين للجنة أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم احتساب غرامات التأخير لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة، في حين ترى المصلحة أنه تم التوضيح للمكلف والاتفاق على حساب غرامات على الفروق التي تنشأ بعد التعديل؛ وحيث إن اللجنة رفضت اعتراض المكلف على البند (٢) والبند (٣) والبند (٤) فإن اللجنة ترى فرض غرامات التأخير من تاريخ مطالبة المكلف؛ حيث إن الخلاف مستندي ولا يرجع لفهم النظام، أما ما يتعلق باستقطاع الضريبة على المبالغ المحولة للمركز الرئيس فتحسب الغرامة من تاريخ التعديل.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحيثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- انتهاء الخلاف حول بند مخصصات المشاريع، بموافقة المكلف على طريقة معالجة المصلحة.

٢- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم تكاليف السفر؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٣- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم رواتب وأجور الموظفين غير المؤيدة مستندياً؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٤- رفض اعتراض المكلف على عدم حسم مصاريف المشروع؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٥- تأييد اعتراض المكلف على اخضاع الرواتب والأجور المدفوعة للمركز الرئيس للضريبة؛ وفقاً لحيثيات القرار.

٦- فيما يتعلق بالغرامات:

أ) رفض اعتراض المكلف على عدم احتساب غرامات التأخير على البنود (٢، ٣، ٤) من تاريخ مطالبة المصلحة؛ وفقاً لحيثيات القرار.

ب) احتساب غرامة التأخير على المبالغ المحولة للمركز الرئيس من تاريخ التعديل؛ وفقاً لحيثيات القرار.

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

والله الموفق،،،