

(قرار رقم 0 لعام ١٤٣٧ هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / فرع شركة (أ)

برقم (٣٦/٣٢)

على الربط الضريبي للعامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد:-

في يوم الخميس الموافق ١٤٣٧/٢/٢١ هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / فرع شركة (أ) على الربط الضريبي للعامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ٤/١٣/٥ وتاريخ ١٤٣٦/١١/١٨ هـ ، والمذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/١٢/٢٨ هـ التي حضرها عن المصلحة كل من و..... و..... وحضرها عن المكلف كل من و.....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت المصلحة المكلف بالربط للعامين ٢٠١٢م و ٢٠١٣م بخطابها رقم ٧٠٦٠ و ١٤٣٥/١٦/٧٠٦١ وتاريخ ١٤٣٥/١١/٢ هـ، واعتراض المكلف على الربط بخطابه الوارد للمصلحة برقم ١٤٣٦/١٦/١٣ وتاريخ ١٤٣٦/١/٢ هـ، وحيث أن الاعتراض قدم خلال المدة النظامية ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١- فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المقيدة لحساب شركة (أ) (المركز الرئيس).

٢- فرض ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على شركة (ب).

٣- عدم حسم رصيد ضريبة الدخل الدائن المسدد بالزيادة لمصلحة الشركة بناء على الإقرار الضريبي المعدل للعام ٢٠١٢م من مستحقات ضريبة الدخل لعام ٢٠١٣م.

٤- فرض غرامة تأخير السداد.

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة ورأي اللجنة:

١- فرض ضريبة استقطاع على شركة (أ) (المركز الرئيس).

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه عليه:

"لقد احتسبت المصلحة ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على التكاليف المتكبدة من المركز الرئيس واللازمة للإيرادات المصرح عنها بإقرار منشأته الدائمة بالمملكة (الفرع المسجل) على النحو التالي:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	الاستقطاع (ريال سعودي)	القيمة الخاضعة لضريبة ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% (ريال سعودي)
٢٠١٢	١٥,٠١٣,٩٦٣	٢,٢٥٢,٠٩٤
٢٠١٣	١٦,٥١٩,٤٥٦	٢,٤٧٧,٩١٨
المجموع	٣١,٥٣٣,٤١٩	٤,٧٣٠,٠١٢

تعترض الشركة على إجراء المصلحة استنادًا لأحكام النظام الضريبي ولأحكام اتفاقية الازدواج الضريبي المبرمة مع جمهورية إيطاليا على النحو التالي:

(أ) وفقًا لأحكام النظام الضريبي:

١) لقد جانب المصلحة الصواب عندما احتسبت ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على خدمات فنية مقدمة من المركز الرئيس نظرًا لأن المركز الرئيس لم يقدم أية خدمات فنية وفقًا لما هو موضح أدناه.

٢) لا بد من التأكيد على أن المركز الرئيس الموجود في إيطاليا هو الذي يقوم بتوقيع العقود مع عملائه في المملكة العربية السعودية وهو المطالب أصلًا بتنفيذ هذه العقود. غير أنه ولأغراض تسهيل ممارسة المركز الرئيس لنشاطه في المملكة والتزامًا مع بعض المتطلبات المحلية التي تستوجب وجود كيان قانوني في المملكة، قام المركز الرئيس بتسجيل فرع في المملكة.

٣) إن قيام المركز الرئيس بتسجيل فرع له في المملكة لا يلغي التزاماته التعاقدية تجاه عملائه في المملكة، كما أن معظم الأعمال المطلوب تنفيذها بموجب العقود التي يبرمها المركز الرئيس مع عملائه في المملكة تتعلق بخدمات فنية واستشارية يتم تنفيذها خارج المملكة ولا تستوجب التواجد الفعلي داخل المملكة بشكل جوهري.

٤) وعليه، لو لم يقيم المركز الرئيس بتسجيل فرع في المملكة لما كان يعد مالكًا لمنشأة دائمة، وبالتالي لن يكون مطالبًا بتقديم إقرار ضريبي، وإنما سوف نخضع إيراداته الإجمالية لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% وفقًا للنظام الضريبي في غياب أية اتفاقية ضريبية، ولن تستحق عليه أية ضرائب وفقًا للمادة السابعة من الاتفاقية الضريبية المبرمة مع إيطاليا.

٥) غير أن تأسيس المركز الرئيس لفرع له في المملكة أهله لأن يعد مالكًا لمنشأة دائمة، وبالتالي أصبح مطالبًا بتقديم إقراره الضريبي والتصريح عن إيراداته بالكامل وحسم كافة المصاريف التي تكبدها بمعرفته بما في ذلك مصاريف الفرع.

٦) لقد قام المركز الرئيس بتسجيل المنشأة الدائمة لدى المصلحة وحصل على الرقم المميز من المصلحة، ثم قام بتقديم إقراراته لعام ٢٠١٢ و٢٠١٣ التي أظهرت كافة إيراداته من العقود المبرمة مع عملائه في المملكة وكافة المصاريف التي تكبدها بمعرفته متضمنة مصاريف الفرع للوصول إلى صافي الربح الضريبي. لقد بلغت ضريبة الدخل المسددة ٨١٢,٦٩١ ريالًا سعوديًّا و١,٥٥٦,٣٨١ ريالًا سعوديًّا لعامي ٢٠١٢ و٢٠١٣ على التوالي وفقًا لتلك الإقرارات، والتي اعتمدها المصلحة بموجب خطابها المذكورين أعلاه.

٧) أما بخصوص تكاليف المركز الرئيس التي تكبدها فهي تتمثل في معظمها برواتب وأجور موظفيه وليس في خدمات يقدمها إلى فرعه في المملكة حتى تعتبر إيرادات تخضع لضريبة الاستقطاع. وبمعنى آخر، لو كان موظفو المركز الرئيس ضمن موظفي الفرع لظهرت تلك التكاليف على أنها رواتب وأجور تقابلها إيرادات خضعت للضريبة.

٨) إذا ما أخذنا بعين الاعتبار الحوافز التي يقدمها نظام تشجيع الاستثمار الأجنبي، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار الإجراء الذي اتبعته المصلحة في احتساب ضريبة الاستقطاع قيد الاعتراض، فإن قيام المركز الرئيس بتسجيل فرع له في المملكة وفقاً لنظام تشجيع الاستثمار الأجنبي قد أدى إلى تحمل المركز الرئيس لأعباء ضريبة إضافية، الأمر الذي يتنافى مع الحوافز التي يقدمها نظام تشجيع الاستثمار الأجنبي.

ولمزيد من الإيضاح بهذا الخصوص، تود الشركة أن تقدم لسعادتكم مقارنة بين الضريبة التي يمكن أن يتكبدها المركز الرئيس في حالة عدم تسجيل الفرع (وفي هذه الحالة لن يكون هناك مركز رئيس لعدم وجود فرع وإنما جهة غير مقيمة فقط) والضريبة التي احتسبتها المصلحة نتيجة لتسجيل الفرع (وهي الحالة التي أدت إلى توصيف الجهة غير المقيمة نفسها على أنها مركز رئيس) على النحو التالي:

أ - في حالة عدم وجود فرع ومن ثم عدم وجود منشأة دائمة، فإن إيرادات الجهة الغير مقيمة من الخدمات المقدمة إلى عملائها في المملكة تخضع لضريبة الاستقطاع فقط وبنسبة ٥% لعدم وجود علاقة ارتباط. وعليه، فإن احتساب العبء الضريبي لكل من عامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ سيكون على النحو التالي:

السنة	الإيرادات المتحققة من الخدمات المقدمة إلى عملاء الجهة غير المقيمة	
	٢٠١٢	٢٠١٣
٢٠١٢	٣٣,٢٢٥,٥٨٥	١,٦٦١,٢٧٩
٢٠١٣	٤١,٦٤٩,٦١٩	٢,٠٨٢,٤٨١
المجموع	٧٤,٨٧٥,٢٠٤	٣,٧٤٣,٧٦٠

ب - أما في حالة تسجيل فرع في المملكة والذي أدى إلى تحقق المنشأة الدائمة، فإن ما ذهبت إليه المصلحة في اعتبار نفس الجهة غير المقيمة (وهي المركز الرئيس في هذه الحالة) قد حققت نوعين من الإيرادات، أحدهما من إيرادات العقود المبرمة مع العملاء في المملكة والآخر نتيجة قيام المركز الرئيس بقيد تكاليف تنفيذ تلك العقود (وهي في معظمها تمثل في رواتب وأجور الموظفين المعنيين بتنفيذ العقود لمقابلة النوع الأول من الإيرادات)، قد أدى إلى زيادة جوهرية في العبء الضريبي لكل من عامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ على النحو التالي:

قيمة الإيرادات المتحققة من الخدمات المقدمة إلى عملاء المركز الرئيس	المجموع	
	٢٠١٢	٢٠١٣
٧٤,٨٧٥,٢٠٤	٤١,٦٤٩,٦١١	٣٣,٢٢٥,٥٨٨
٥	٩	٤
١٩/٣		

صافي الربح الضريبي الذي اعتمده

١١,٨٤٥,٣٥	٧,٧٨١,٩٠٥	٤,٠٦٣,٤٥٤	المصلحة
	٩	(أ)	
٢,٣٦٩,٠٧٢	١,٥٥٦,٣٨١	٨١٢,٦٩١	ضريبة الدخل بواقع ٢٠%
		(ب)	
المجموع	٢٠١٣	٢٠١٢	
٣١,٥٣٣,٤١	١٦,٥١٩,٤٥	١٥,٠١٣,٩٦	تكاليف تكبدها المركز الرئيس لتوليد الإيرادات المذكورة أعلاه
	٩	٦	٣
			ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% وفقاً لربطي
٤,٧٣٠,٠١٢	٢,٤٧٧,٩١٨	٢,٢٥٢,٠٩٤	المصلحة قيد الاعتراض
		(ج)	
٤٧٣,٨١٤	٣١١,٢٧٦	١٦٢,٥٣٨	ضريبة استقطاع بنسبة ٥% تستحق على الأرباح الموزعة عند دفعها (أ - ب)
		(د)	
٧,٥٧٢,٨٩٨	٤,٣٤٥,٥٧٥	٣,٢٢٧,٣٢٣	مجموع العبء الضريبي (ب+ج+د)

مما سبق يتبين لسعادتكم وبكل وضوح أن العبء الضريبي في حالة تسجيل فرع وفقاً لنظام تشجيع الاستثمار الأجنبي قد بلغ ٧,٥٧٢,٨٩٩ ريالاً سعودياً، وهو يفوق ضعف العبء الضريبي في حالة عدم تسجيل الفرع البالغ ٣,٧٤٣,٧٦٠ ريالاً سعودياً، الأمر الذي يطرح تساؤلاً كبيراً حول جدوى الحوافز التي يقدمها نظام تشجيع الاستثمار الأجنبي في ظل قيام المصلحة باحتساب الضريبة بشكل يحرم المستثمرين من تلك الحوافز. فإذا ما أخذنا بعين الاعتبار أن الأساس هو أن أنظمة المملكة، كما هو الحال بالنسبة لأي دولة، يجب ألا تتعارض مع بعضها البعض لا بل تعتبر مكملة لبعضها البعض، فإن ما قامت به المصلحة لا يتعارض فقط مع أحكام النظام الضريبي، لا بل يتعدى ذلك من حيث عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من نظام تشجيع الاستثمار الأجنبي.

٩) لقد ذكرت المصلحة وفي مناسبات عديدة، أن فرع الشركة غير المقيمة (المركز الرئيس) ما هو إلا امتداد للمركز الرئيس، وأنه يتعين على الفرع التصريح عن إيراداته وإيرادات المركز الرئيس من المملكة المماثلة لإيراداته ضمن إقرار الفرع المقدم إلى المصلحة مع إدراج تكلفة إيرادات المركز الرئيس. فإذا كانت تكلفة إيرادات المركز الرئيس من عقود المبرمة مع عملائه في المملكة لا تمثل خدمات، وإنما في معظمها رواتب وأجور موظفيه العاملين على تنفيذ تلك العقود، فيكيف تقوم المصلحة بإخضاع مثل هذه التكاليف المباشرة لضريبة الاستقطاع؟

١٠) تتمثل التكاليف التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع في رواتب موظفي المركز الرئيس المتكبد خارج المملكة وغيرها من التكاليف الأخرى بمعرفة المركز الرئيس من أجل تحقيق إيرادات المركز الرئيس المصرح عنها بإقرار الفرع المسجل بالمملكة، ومن ثم فإن واقع التعامل لا يعبر في أي حالٍ من الأحوال عن واقعة تقديم خدمات من المركز الرئيس للفرع، وإنما التصريح عن تكاليف المركز الرئيس التي يقابلها إيرادات مصرح عنها بإقرار الفرع المقدم للمصلحة.

١١) إن واقع حال الأعمال التي يقوم بها المركز الرئيس خارج المملكة ينصب على خدمات فنية أو استشارية، وعليه وحسب الفقرة (٣) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية، يتحقق مصدر الدخل للإيرادات المحققة للمركز الرئيس والمرتبطة بجهة مقيمة داخل المملكة حتى لو أديت بالكامل خارج المملكة.

١٢) لقد نصت الفقرة (١٠) من المادة الخامسة من النظام الضريبي والتي حددت مصدر الدخل على ما يلي:

"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".

١٣) وعلى ضوء مفهوم الفقرة (١٠) من المادة الخامسة من النظام الضريبي المذكورة أعلاه والفقرة (٣) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية المذكورة أعلاه، فإن المركز الرئيس لشركة (أ) المقيم في إيطاليا ملزم بالتصريح عن إيراداته المحققة من مصدر للدخل في المملكة والتي تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة ضمن إقرار منشأته الدائمة (الفرع المسجل بالمملكة).

١٤) علاوة على ما سبق، نود التأكيد بأن الفقرة (ج) من المادة الخامسة من النظام الضريبي قد نصت على ما يلي:

"لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم، كما لو دفعته شركة مقيمة".

١٥) وعليه، يتضح بأن الشركة غير المقيمة (المركز الرئيس) التي لديها منشأة دائمة (الفرع المسجل بالمملكة) تعتبر بمثابة جهة مقيمة نظرًا لكونها ملزمة بالتصريح عن أعمالها التي لها نفس طبيعة نشاط الفرع ضمن إقرار الفرع علاوة على مضمون الفقرة (ج) من المادة الخامسة من النظام الضريبي المذكورة أعلاه، وبالتالي تعتبر التكاليف المتعلقة بإنجاز أعمالها (المركز الرئيس) (وهي في معظمها عبارة عن رواتب وأجور موظفيها)، تكاليف متعلقة بجهة مقيمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع نظرًا لأن هذه التكاليف لا تمثل دفعات إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات.

١٦) وفي السياق نفسه نود التنويه، بأن ضريبة الاستقطاع يجب أن تستقطع من تكاليف المركز الرئيس في حالة أن المركز الرئيس قام بدفع مبالغ مقابل خدمات تحققت من مصدر للدخل في المملكة إلى جهات غير مقيمة، وهو ما لم يتحقق للمركز الرئيس الذي تكبد هذه التكاليف (التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع) داخليًا بمعرفته وعن طريق موظفيه لتقديم الخدمات الفنية (خارج المملكة) المطلوبة للجهة المقيمة المتعاقد معها بالمملكة.

١٧) وعليه، يتضح بشكل جلي بأن التكاليف المتكبدة قيد الاعتراض بواسطة المركز الرئيس والمتمثلة في معظمها برواتب وأجور موظفيه، ليس الهدف منها تقديم خدمات إلى الفرع المسجل بالمملكة حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وإنما الهدف منها إنجاز الأعمال المناطة به تجاه عملائه في المملكة، والتي تم تنفيذها بالكامل بمعرفته خارج المملكة.

وعليه فتلك التكاليف يجب أن تعامل معاملة تكاليف أي جهة مقيمة من حيث عدم خضوعها لضريبة الاستقطاع لعدم دفعها لجهة غير مقيمة.

١٨) بالرجوع لنصوص ومواد النظام الضريبي وبافتراض عدم وجود اتفاقية ازدواج ضريبي نافذة بين المملكة وإيطاليا، يتضح بشكل جلي أن النظام الضريبي لا يسمح بإخضاع المكلف مرتين للضريبة، بمعنى آخر فإن صافي إيرادات الخدمات الفنية المنفذة من المركز الرئيس سوف تخضع لضريبة الدخل وفي نفس الوقت سوف تخضع تكاليفها لضريبة الاستقطاع.

١٩) بالرجوع للفقرة (و) والفقرة (ز) من المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي، يتضح أن النظام الضريبي قد أكد على إخضاع الإيرادات التي يحصل عليها المركز الرئيس عن أعمال قام بتنفيذها بمعرفته وتحققت من مصدر للدخل في المملكة

بإقرار منشأته الدائمة لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع، طالما أن طبيعة هذه الأعمال من نفس طبيعة أعمال المنشأة الدائمة. ونظرًا لأن النظام الضريبي قد طالب المركز الرئيس بالتصريح عن إيراداته، فيحق له إدراج التكاليف المتعلقة بهذه الإيرادات التي تكبدها بمعرفته وعن طريق موظفيه دون خضوعها لضريبة الاستقطاع، كون المستفيد من هذه التكاليف لا يمثل جهة غير مقيمة.

٢٠) تعتبر تكلفة أعمال الخدمات الفنية التي نفذها المركز الرئيس بالكامل خارج المملكة والمدرجة ضمن إقرار الفرع الضريبي تكاليف غير متعلقة بأعمال الفرع أو خدمات مقدمة للفرع حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، بل تتعلق في معظمها برواتب وأجور موظفيه العاملين على تنفيذ العقود التي أبرمها مع عملائه في المملكة، وما يؤكد ذلك أنها أدرجت بحساباته الخارجية الموحدة كتكاليف وليس كإيرادات محققة من تقديم خدمات لفرعه بالمملكة.

٢١) لقد صدرت العديد من خطابات المصلحة التي أكدت وبما لا يدع مجالاً للشك من أن التكاليف المتكبدة بمعرفة المركز الرئيس خارج المملكة والمتعلقة بإيراداته المصرح عنها بإقرار منشأته الدائمة بالمملكة على ضوء أحكام الفقرة (١٠) من المادة الخامسة من النظام الضريبي، والفقرة (و) والفقرة (ز) من المادة ٦٨ من النظام الضريبي، لا تخضع لضريبة الاستقطاع لكونها ليست خدمات، كما أنه يجب اعتمادها كتكلفة بإقرار المنشأة الدائمة.

ومن هذه الخطابات على سبيل المثال لا الحصر، خطاب المصلحة رقم ١٤٣٥/١٦/١٢٣ وتاريخ ١٤٣٥/١/٣ هـ الموافق ٦ نوفمبر ٢٠١٣ (مرفق رقم ٣)، حيث أفاد الخطاب بما يلي:

"وبالتالي يلزم على الفرع أن يصرح عن كامل قيمة العقد (بما فيها الخدمات الفنية التي ينفذها المركز الرئيس خارج المملكة والخدمات الفنية التي ينفذها الفرع المسجل بالمملكة) ضمن إقراره الضريبي، وأن يحسم المصاريف المترتبة على كامل قيمة العقد ومنها تكلفة الأعمال التي تمت في الخارج من قبل المركز الرئيس بالسعر العادل".

مما سبق أعلاه، يتبين أن تكلفة الأعمال المتكبدة بمعرفة المركز الرئيس خارج المملكة لا تخضع للاستقطاع وهو نفس ما ينطبق على التكاليف قيد الاعتراض تمامًا.

٢٢) وفيما لو سلمت الشركة جدلاً وافترضت (والافتراض غير الواقع) أن تكاليف المركز الرئيس خاضعة لضريبة الاستقطاع، فإن ضريبة الاستقطاع لا تستحق إلا إذا تحققت واقعة الدفع الفعلي. وبهذا الخصوص، تود الشركة التأكيد على ما يلي:

- بناءً على المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، فإن ضريبة الاستقطاع تفرض على المبالغ المدفوعة فعلاً للجهة غير المقيمة وليس على المبالغ المستحقة.

- لم تتحقق بعد واقعة الدفع الفعلي على المبالغ التي أخضعها المصلحة للضريبة حيث إنها تتكون مما يلي:

البيانات	٢٠١٢ (ريال سعودي)	٢٠١٣ (ريال سعودي)
مبالغ مدفوعة فعلاً	-	-
مبالغ مستحقة لم تدفع بعد كما في ٣١ ديسمبر	١٥,٠١٣,٩٦٣	٣١,٥٣٣,٤١٩

وإثباتًا للتفاصيل أعلاه، نورد لسعادتكم أدناه تفاصيل كشف الحساب لشركة (أ) (المركز الرئيس) من واقع حسابات الفرع، حيث يتبين من الحساب أن كامل تكاليف المركز الرئيس لم تدفع بعد وما زالت مستحقة للمركز الرئيس حسبما أظهرت القوائم المالية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ و٢٠١٣.

٢٠١٣	٢٠١٢	البيانات
(ريال سعودي)	(ريال سعودي)	
١٥,٠١٣,٩٦٣	-	رصيد أول المدة المستحق
١٦,٥١٩,٤٥٦	١٥,٠١٣,٩٦٣	مصروفات محملة خلال العام
٦٤٥,٠٣٦	-	خسائر تقييم عملة غير محققة أضيفت للمصروفات
٣٢,١٧٨,٤٥٥	١٥,٠١٣,٩٦٣	الرصيد المستحق كما في ٣١ ديسمبر

مما سبق أعلاه، يتضح بشكل جلي عدم وجود مبالغ مدفوعة من الفرع للمركز الرئيس للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ و٢٠١٣.

- أما بخصوص اعتبار المصلحة تحقق واقعة الدفع الفعلي بمجرد القيد بالدفاتر بالنسبة للتعامل مع جهات مرتبطة (المركز الرئيس)، نود التأكيد على عدم وجود فرع بالنسبة لتحقيق واقعة الدفع الفعلي بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة وأن المبالغ المستحقة للمركز الرئيس لا تعتبر مدفوعة ولا تخضع لضريبة الاستقطاع للمسببات التالية:

١- عدم ورود أي نص بالنظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية يفيد باعتبار المبالغ المستحقة مدفوعة إذا كانت متعلقة بجهات مرتبطة.

٢- لقد صدر العديد من القرارات الابتدائية والاستئنافية التي أكدت على عدم إخضاع المبالغ المستحقة للجهات الغير مقيمة وإن تم القيد بالحساب الجاري للجهة المرتبطة، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، القرار الاستئنافية رقم ١١٢٠ لعام ١٤٣٣هـ والذي نص على ما يلي:

"أما القيد المحاسبي المتعلق بإثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) فلا يعد بمثابة دفع للمبالغ لأن قيد إثبات الحدث المالي قد يلحقه قيد عكسي في حال تم إلغاء العملية أو الحدث المالي، كما أن الأخذ بتاريخ قيد الاستحقاق واعتباره تاريخاً للدفع وتجاهل الدفع الفعلي أو التسوية أو المقاصة بين الحسابات لا يحقق مقاصد المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي ربطت ضريبة الاستقطاع بالمدفوعات، كما أن ذلك سيترتب عليه احتساب غرامات تأخير سداد ضريبة الاستقطاع بما يلحق الضرر بالمكلف أو بالشخص المسئول عن سداد ضريبة الاستقطاع. ووفقاً لما سبق بيانه فإن قيد إثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، أما قيد المقاصة أو التسوية بين الحسابات فيعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية".

وعلى ضوء ما سبق، يتضح جلياً عدم تسوية مستحقات المركز الرئيس مع أي من حسابات الفرع أو مقاصتها مع الحسابات الواردة بالقوائم المالية للسنتين قيد الاعتراض، مما يؤكد عدم وجوب احتساب ضريبة الاستقطاع عليها لعدم تحقق واقعة الدفع الفعلي وذلك على افتراض أنها خاضعة لضريبة الاستقطاع.

وعليه، تطالب الشركة بعدم إخضاع التكاليف المحملة من المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع كونها تتعلق بواقعة تكبد تكاليف لتحقيق إيرادات خضعت لضريبة الدخل، وبالتالي فهي لا تخضع أساسًا لضريبة الاستقطاع علاوةً على كونها مستحقة وغير مدفوعة بعد. - وفقًا لما ورد باتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا فيما يتعلق بعدم خضوع تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداته والمصرح عنها في إقرار الفرع المسجل بالمملكة لضريبة الاستقطاع:

١- إن المفهوم العام للمادة (٧) من الاتفاقية، يقضي بأن تكاليف المركز الرئيس الواردة بإقرار الفرع المسجل لا تخضع لضريبة الاستقطاع حتى وإن تم اعتبارها فضلًا (والغرض غير الواقع) إيرادات محققة للمركز الرئيس مقابل خدمات أدت بالكامل خارج المملكة من المركز الرئيس للفرع، لأن هذه المادة لم تتحدث من قريب أو بعيد عن أحكام متعلقة بضريبة الاستقطاع بين المركز الرئيس والفرع، إنما تحدثت عن قبول أو عدم قبول مصروفات لازمة لنشاط المنشأة الدائمة (الفرع) ومحملة من المركز الرئيس المقيم في إيطاليا، دون الخوض في مفهوم ضريبة الاستقطاع لتجنب الازدواج الضريبي الذي أبرمت الاتفاقية من أجله. مما يؤكد أن المركز الرئيس والفرع لأغراض هذه الاتفاقية يعتبران كيانًا واحدًا وهذا ما أكدته المصلحة في خطابها رقم ١٤٣٥/١٦/١٢٣ وتاريخ ١٤٣٥/١/٣ الموافق ٦ نوفمبر ٢٠١٣ (مرفق رقم ٣) حيث ذكرت:

"سواء أبرم العقد مع المركز الرئيس مباشرة أو مع الفرع لا يغير في الالتزامات الضريبية المترتبة عليه لأن الفرع جزء لا يتجزأ من المركز الرئيس وامتداد له".

وعليه، لا توجد ضريبة استقطاع متوجبة على التعاملات التي تتم بينهما.

٢- واستكمالًا للافتراض المذكور أعلاه (والغرض غير الواقع) بأن المركز الرئيس سوف يسجل تكاليفه المحملة للفرع على أنها إيرادات في سجلاته، فإن تلك الإيرادات وبموجب المادة (٧) من الاتفاقية يجب أن تخضع للضريبة فقط في إيطاليا باعتبار أنها خدمات قدمت بالكامل خارج المملكة، وعليه، فإن إخضاعها لضريبة الاستقطاع في المملكة سيؤدي إلى ازدواج ضريبي.

٣- وحيث إن المركز الرئيس يخضع لضريبة الدخل في جمهورية إيطاليا عن إيراداته المحققة خارج المملكة وسوف يخضع لضريبة الاستقطاع في المملكة عن تكاليفه المحملة على فرعه المسجل بالمملكة حسب ربط المصلحة قيد الاعتراض، فإننا نرى بأن قيام المصلحة بغرض ضريبة استقطاع على التكاليف المتكبدة بمعرفة المركز الرئيس (وإن تم اعتبار تلك التكاليف فضلًا) إيرادات للمركز الرئيس مقابل خدمات مقدمة للفرع) لا يتفق مع الهدف من إبرام الاتفاقية المبرمة مع جمهورية إيطاليا.

وعليه وعلى ضوء ما سبق عرضه من مسيبتات، تطلب الشركة من سعادتكم عدم إخضاع التكاليف المتكبدة بمعرفة المركز الرئيس خارج المملكة والمصرح عنها بإقرار الفرع لضريبة الاستقطاع استنادًا لأحكام النظام الضريبي واتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا، ومن ثم تعديل الربط الصادر عن المصلحة بهذا الخصوص".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرة إلحاقية ذكر فيها التالي نصًا:

" لقد أخضعت المصلحة الخدمات الفنية المقيدة بالقوائم المالية لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على اعتبار أنها مدفوعة إلى المركز الرئيس من الفرع المسجل بالمملكة وذلك بالقيم التالية:

السنة	المالية	القيمة	الخاضعة	لضريبة	ضريبة	الاستقطاع
المنتهاية في		الاستقطاع (ريال سعودي)			بواقع ١٥% (ريال سعودي)	

٢,٢٥٢,٠٩٤	١٥,٠١٣,٩٦٣	٢٠١٢
٢,٤٧٧,٩١٨	١٦,٥١٩,٤٥٦	٢٠١٣
٤,٧٣٠,٠١٢	٣١,٥٣٣,٤١٩	المجموع

- لقد استندت المصلحة في إجراءاتها على المادة (٦٨) من النظام الضريبي والتي حددت أنه يجب على كل مقيم ممن يدفعون مبلغًا لغير المقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع والذي حدد في الفقرة (أ/٢) أتاوة أو ربع بنسبة ١٥% وكذلك استندت المصلحة على المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية حيث نصت في الفقرة (١) منها على أنه يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من مصدر للدخل في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ بنسبة ١٥% استنادًا للفقرة (ط) من أولًا من القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ الموافق ١٩ مارس ٢٠١٤، حيث أكدت المصلحة أن الفقرة (ط) مفسرة لبعض النصوص الواردة باللائحة التنفيذية المرتبطة ببعض نصوص النظام الضريبي والتي نصت على ما يلي:

أتاوة أو ربع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة. ١٥%

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. ٥%

- لقد أكدت المصلحة أن التعديل طبقًا للقرار الوزاري المشار إليه أعلاه قد صدر بصدد الخدمات الفنية المدفوعة للمركز الرئيس وليس للأتاوة أو الربع والتي ذكرت مسبقًا بوضوح باللائحة التنفيذية، مما يؤكد أن المصلحة قد عللت إجراءاتها على القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) لعام ١٤٣٥ هـ على اعتبار أن التكاليف التي خضعت لضريبة الاستقطاع ترتبط بخدمات فنية أو استشارية وليس أتاوة أو ربع.

- لقد استندت المصلحة بإجراءاتها قيد الاعتراض على أن تلك التكاليف التي خضعت لضريبة الاستقطاع تمثل إيرادات للمركز الرئيس ومصرفات للفرع.

- وتجدر الإشارة إلى أن المصلحة لم تتعرض من قريب أو بعيد لاستناد الشركة على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا بالرغم من أهمية ومركزية هذا الأمر.

وجهة نظر الشركة:

تعرض الشركة على إخضاع تلك التكاليف من الأساس لضريبة الاستقطاع لاعتبارين رئيسين، الأول وفقًا لأحكام النظام الضريبي والثاني وفقًا لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة مع جمهورية إيطاليا.

- وفقًا لأحكام النظام الضريبي:

مقدمة: لقد استندت الشركة باعتراضها على أساس أن تلك التكاليف التي خضعت لضريبة الاستقطاع تتمثل بتكاليف تكبدها المركز الرئيس (رواتب وأجور) لتقديم خدماته إلى عملائه في المملكة وليس خدمات قدمها المركز الرئيس إلى فرعه بالمملكة، كما أن واقعة الدفع الفعلي لهذه التكاليف لم تتحقق خلال السنتين قيد الاعتراض.

وفيما يلي نورد لسعادتكم بنود اعتراض الشركة والتي سبق أن ذكرت باعتراض الشركة الأصلي:

لقد جانب المصلحة الصواب عندما احتسبت ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% على خدمات فنية مقدمة من المركز الرئيس نظراً لأن المركز الرئيس لم يقدم أية خدمات فنية وفقاً لما هو موضح أدناه. لا بد من التأكيد على أن المركز الرئيس الموجود في إيطاليا هو الذي يقوم بتوقيع العقود مع عملائه في المملكة العربية السعودية وهو المطالب أصلاً بتنفيذ هذه العقود. غير أنه ولأغراض تسهيل ممارسة المركز الرئيس لنشاطه في المملكة والتزاماً مع بعض المتطلبات المحلية التي تستوجب وجود كيان قانوني في المملكة، قام المركز الرئيس بتسجيل فرع في المملكة. إن قيام المركز الرئيس بتسجيل فرع له في المملكة لا يلغي التزاماته التعاقدية تجاه عملائه في المملكة، كما أن معظم الأعمال المطلوب تنفيذها بموجب العقود التي يبرمها المركز الرئيس مع عملائه في المملكة تتعلق بخدمات فنية واستشارية يتم تنفيذها خارج المملكة ولا تستوجب التواجد الفعلي داخل المملكة بشكل جوهري. وعليه، لو لم يقيم المركز الرئيس بتسجيل فرع في المملكة لما كان يعد مالاً لمنشأة دائمة، وبالتالي لن يكون مطالباً بتقديم إقرار ضريبي، وإنما سوف تخضع إيراداته الإجمالية لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% وفقاً للنظام الضريبي في غياب أية اتفاقية ضريبية، لا بل لن تستحق عليه أية ضرائب وفقاً للمادة السابعة من الاتفاقية الضريبية المبرمة مع إيطاليا.

غير أن تأسيس المركز الرئيس لفرع له في المملكة أهله لأن يعد مالاً لمنشأة دائمة، وبالتالي أصبح مطالباً بتقديم إقراره الضريبي والتصريح عن إيراداته بالكامل وحسم كافة المصاريف التي تكبدها بمعرفته بما في ذلك مصاريف الفرع.

لقد قام المركز الرئيس بتسجيل المنشأة الدائمة لدى المصلحة وحصل على الرقم المميز من المصلحة، ثم قام بتقديم إقراراته لعامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ التي أظهرت كافة إيراداته من العقود المبرمة مع عملائه في المملكة وكافة المصاريف التي تكبدها بمعرفته متضمنة مصاريف الفرع للوصول إلى صافي الربح الضريبي. لقد بلغت ضريبة الدخل المسددة ٨١٢,٦٩١ ريالاً سعودياً و ١,٥٥٦,٣٨١ ريالاً سعودياً لعامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ على التوالي وفقاً لتلك الإقرارات، والتي تكبدها فهي تتمثل في معظمها برواتب وأجور موظفيه وليس في خدمات يقدمها إلى فرعه في المملكة حتى تعتبر إيرادات تخضع لضريبة الاستقطاع. وبمعنى آخر، لو كان موظفو المركز الرئيس ضمن موظفي الفرع لظهرت تلك التكاليف على أنها رواتب وأجور تقابلها إيرادات خضعت للضريبة.

إذا ما أخذنا بعين الاعتبار الحوافز التي يقدمها نظام تشجيع الاستثمار الأجنبي، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار الإجراء الذي اتبعته المصلحة في احتساب ضريبة الاستقطاع قيد الاعتراض، فإن قيام المركز الرئيس بتسجيل فرع له في المملكة وفقاً لنظام تشجيع الاستثمار الأجنبي قد أدى إلى تحمل المركز الرئيس لأعباء ضريبة إضافية، الأمر الذي يتنافى مع الحوافز التي يقدمها نظام تشجيع الاستثمار الأجنبي.

ولمزيد من الإيضاح بهذا الخصوص، تود الشركة أن تقدم لسعادتكم مقارنة بين الضريبة التي يمكن أن يتكدها المركز الرئيس في حالة عدم تسجيل الفرع (وفي هذه الحالة لن يكون هناك مركز رئيس لعدم وجود فرع وإنما جهة غير مقيمة فقط) والضريبة التي احتسبتها المصلحة نتيجة لتسجيل الفرع (وهي الحالة التي أدت إلى توصيف الجهة غير المقيمة نفسها على أنها مركز رئيس) على النحو التالي:

- في حالة عدم وجود فرع ومن ثم عدم وجود منشأة دائمة، فإن إيرادات الجهة الغير مقيمة من الخدمات المقدمة إلى عملائها في المملكة تخضع لضريبة الاستقطاع فقط وبنسبة ٥% لعدم وجود علاقة ارتباط. وعليه، فإن احتساب العبء الضريبي لكل من عامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ سيكون على النحو التالي:

السنة	الإيرادات المتحققة من الخدمات المقدمة إلى عملاء الجهة غير المقيمة	ضريبة الاستقطاع بواقع ٥%
٢٠١٢	٣٣,٢٢٥,٥٨٥	١,٦٦١,٢٧٩
٢٠١٣	٤١,٦٤٩,٦١٩	٢,٠٨٢,٤٨١
المجموع	٧٤,٨٧٥,٢٠٤	٣,٧٤٣,٧٦٠

- أما في حالة تسجيل فرع في المملكة والذي أدى إلى تحقق المنشأة الدائمة، فإن ما ذهبت إليه المصلحة في اعتبار نفس الجهة غير المقيمة (وهي المركز الرئيس في هذه الحالة) قد حققت نوعين من الإيرادات، أحدهما من إيرادات العقود المبرمة مع العملاء في المملكة والآخر نتيجة قيام المركز الرئيس بقيد تكاليف تنفيذ تلك العقود (وهي في معظمها تتمثل في رواتب وأجور الموظفين المعنيين بتنفيذ العقود لمقابلة النوع الأول من الإيرادات)، قد أدى إلى زيادة جوهرية في العبء الضريبي لكل من عامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ على النحو التالي:

قيمة الإيرادات المتحققة من الخدمات المقدمة إلى عملاء المركز الرئيس	٢٠١٢	٢٠١٣	المجموع
٣٣,٢٢٥,٥٨٥	٤١,٦٤٩,٦١٩	٧٤,٨٧٥,٢٠٤	
صافي الربح الضريبي الذي اعتمده المصلحة	٤,٠٦٣,٤٥٤ (أ)	٧,٧٨١,٩٠٥	١١,٨٤٥,٣٥٩
ضريبة الدخل بواقع ٢٠%	٨١٢,٦٩١ (ب)	١,٥٥٦,٣٨١	٢,٣٦٩,٠٧٢
تكاليف تكبدها المركز الرئيس لتوليد الإيرادات المذكورة أعلاه	١٥,٠١٣,٩٦٣	١٦,٥١٩,٤٥٦	٣١,٥٣٣,٤١٩
ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% وفقاً لربطي (ج) المصلحة قيد الاعتراض	٢,٢٥٢,٠٩٤	٢,٤٧٧,٩١٨	٤,٧٣٠,٠١٢
ضريبة استقطاع بنسبة ٥% تستحق على الأرباح الموزعة عند دفعها (أ - ب)	١٦٢,٥٣٨ (د)	٣١١,٢٧٦	٤٧٣,٨١٤
مجموع العبء الضريبي (ب+ج+د)	٣,٢٢٧,٣٢٣	٤,٣٤٥,٥٧٥	٧,٥٧٢,٨٩٨

مما سبق يتبين لسعادتك وبكل وضوح أن العبء الضريبي في حالة تسجيل فرع وفقاً لنظام تشجيع الاستثمار الأجنبي قد بلغ ٧,٥٧٢,٨٩٩ ريالاً سعودياً، وهو يفوق ضعف العبء الضريبي في حالة عدم تسجيل الفرع البالغ ٣,٧٤٣,٧٦٠ ريالاً

سعوديًا، الأمر الذي يطرح تساؤلًا كبيرًا حول جدوى الحوافز التي قدمها نظام تشجيع الاستثمار الأجنبي في ظل قيام المصلحة باحتساب الضريبة بشكل يحرم المستثمرين من تلك الحوافز. فإذا ما أخذنا بعين الاعتبار أن الأساس هو أن أنظمة المملكة، كما هو الحال بالنسبة لأي دولة، يجب ألا تتعارض مع بعضها البعض لا بل تعتبر مكملة لبعضها البعض، فإن ما قامت به المصلحة لا يتعارض فقط مع أحكام النظام الضريبي، لا بل يتعدى ذلك من حيث عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من نظام تشجيع الاستثمار الأجنبي. لقد ذكرت المصلحة وفي مناسبات عديدة، أن فرع الشركة غير المقيمة (المركز الرئيس) ما هو إلا امتداد للمركز الرئيس، وأنه يتعين على الفرع التصريح عن إيراداته وإيرادات المركز الرئيس من المملكة المماثلة لإيراداته ضمن إقرار الفرع المقدمة إلى المصلحة مع إدراج تكلفة إيرادات المركز الرئيس. فإذا كانت تكلفة إيرادات المركز الرئيس من عقود المبرمة مع عملائه في المملكة لا تمثل خدمات، وإنما في معظمها رواتب وأجور موظفيه العاملين على تنفيذ تلك العقود، فكيف تقوم المصلحة بإخضاع مثل هذه التكاليف المباشرة لضريبة الاستقطاع؟

تتمثل التكاليف التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع في رواتب موظفي المركز الرئيس المتكبد خارج المملكة وغيرها من التكاليف الأخرى بمعرفة المركز الرئيس من أجل تحقيق إيرادات المركز الرئيس المصرح عنها بإقرار الفرع المسجل بالمملكة، ومن ثم فإن واقع التعامل لا يعبر في أي حال من الأحوال عن واقعة تقديم خدمات من المركز الرئيس للفرع، وإنما التصريح عن تكاليف المركز الرئيس التي يقابلها إيرادات مصرح عنها بإقرار الفرع المقدم للمصلحة. إن واقع حال الأعمال التي يقوم بها المركز الرئيس خارج المملكة ينصب على خدمات فنية أو استشارية، وعليه وحسب الفقرة (٣) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية، يتحقق مصدر الدخل للإيرادات المحققة للمركز الرئيس والمرتبطة بجهة مقيمة داخل المملكة حتى لو أديت بالكامل خارج المملكة. لقد نصت الفقرة (١٠) من المادة الخامسة من النظام الضريبي والتي حددت مصدر الدخل على ما يلي:

"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."

وعلى ضوء مفهوم الفقرة (١٠) من المادة الخامسة من النظام الضريبي المذكورة أعلاه والفقرة (٣) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية المذكورة أعلاه، فإن المركز الرئيس لشركة (أ) المقيم في إيطاليا ملزم بالتصريح عن إيراداته المحققة من مصدر للدخل في المملكة والتي تم تنفيذها بالكامل خارج المملكة ضمن إقرار منشأته الدائمة (الفرع المسجل بالمملكة). علاوة على ما سبق، نود التأكيد بأن الفقرة (ج) من المادة الخامسة من النظام الضريبي قد نصت على ما يلي:

"لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم، كما لو دفعته شركة مقيمة."

وعليه، يتضح بأن الشركة غير المقيمة (المركز الرئيس) التي لديها منشأة دائمة (الفرع المسجل بالمملكة) تعتبر بمثابة جهة مقيمة نظرًا كونها ملزمة بالتصريح عن أعمالها التي لها نفس طبيعة نشاط الفرع ضمن إقرار الفرع علاوة على مضمون الفقرة (ج) من المادة الخامسة من النظام الضريبي المذكورة أعلاه، وبالتالي تعتبر التكاليف المتعلقة بإنجاز أعمالها (المركز الرئيس) (وهي في معظمها عبارة عن رواتب وأجور موظفيها)، تكاليف متعلقة بجهة مقيمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع نظرًا لأن هذه التكاليف لا تمثل دفعات إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات.

وفي السياق نفسه نود التنويه، بأن ضريبة الاستقطاع يجب أن تستقطع من تكاليف المركز الرئيس في حالة أن المركز الرئيس قام بدفع مبالغ مقابل خدمات تحققت من مصدر للدخل في المملكة إلى جهات غير مقيمة، وهو ما لم يتحقق للمركز الرئيس الذي تكبد هذه التكاليف (التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع) داخليًا بمعرفته وعن طريق موظفيه لتقديم الخدمات الفنية (خارج المملكة) المطلوبة للجهة المقيمة المتعاودة معها بالمملكة.

وعليه، يتضح بشكل جلي بأن التكاليف المتكبدة قيد الاعتراض بواسطة المركز الرئيس والمتمثلة في معظمها برواتب وأجور موظفيه، ليس الهدف منها تقديم خدمات إلى الفرع المسجل بالمملكة حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، وإنما الهدف منها إنجاز الأعمال المناطة به تجاه عملائه في المملكة، وبإلزامية تم تنفيذها بالكامل بمعرفته خارج المملكة.

وعليه، فتلك التكاليف يجب أن تعامل معاملة تكاليف أي جهة مقيمة من حيث عدم خضوعها لضريبة الاستقطاع لعدم دفعها لجهة غير مقيمة.

بالرجوع لنصوص ومواد النظام الضريبي وبافتراض عدم وجود اتفاقية ازدواج ضريبي نافذة بين المملكة وإيطاليا، يتضح بشكل جلي أن النظام الضريبي لا يسمح بإخضاع المكلف مرتين للضريبة، بمعنى آخر فإن صافي إيرادات الخدمات الفنية المنفذة من المركز الرئيس سوف تخضع لضريبة الدخل وفي نفس الوقت سوف تخضع تكاليفها لضريبة الاستقطاع.

بالرجوع للفقرة (و) والفقرة (ز) من المادة الثامنة والسنتين من النظام الضريبي، يتضح أن النظام الضريبي قد أكد على إخضاع الإيرادات التي يحصل عليها المركز الرئيس عن أعمال قام بتنفيذها بمعرفته وتحققت من مصدر للدخل في المملكة بإقرار منشأته الدائمة لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع، طالما أن طبيعة هذه الأعمال من نفس طبيعة أعمال المنشأة الدائمة. ونظرًا لأن النظام الضريبي قد طالب المركز الرئيس بالتصريح عن إيراداته، فيحق له إدراج التكاليف المتعلقة بهذه الإيرادات التي تكبدها بمعرفته وعن طريق موظفيه دون خضوعها لضريبة الاستقطاع، كون المستفيد من هذه التكاليف لا يمثل جهة غير مقيمة. تعتبر تكلفة أعمال الخدمات الفنية التي نفذها المركز الرئيس بالكامل خارج المملكة والمدرجة ضمن إقرار الفرع الضريبي تكاليف غير متعلقة بأعمال الفرع أو خدمات مقدمة للفرع حتى تخضع لضريبة الاستقطاع، بل تتعلق في معظمها برواتب وأجور موظفيه العاملين على تنفيذ العقود التي أبرمها مع عملائه في المملكة، وما يؤكد ذلك أنها أدرجت بحساباته الخارجية الموحدة كتكاليف وليس كإيرادات محققة من تقديم خدمات لفرعه بالمملكة. لقد صدرت العديد من خطابات المصلحة التي أكدت وبما لا يدع مجالًا للشك من أن التكاليف المتكبدة بمعرفة المركز الرئيس خارج المملكة والمتعلقة بإيراداته المصرح عنها بإقرار منشأته الدائمة بالمملكة على ضوء أحكام الفقرة (١) من المادة الخامسة من النظام الضريبي، والفقرة (و) والفقرة (ز) من المادة ٦٨ من النظام الضريبي، لا تخضع لضريبة الاستقطاع لكونها ليست خدمات، كما أنه يجب اعتمادها كتكلفة بإقرار المنشأة الدائمة. ومن هذه الخطابات على سبيل المثال لا الحصر، خطاب المصلحة رقم ١٤٣٥/١٦/١٢٣ وتاريخ ١٤٣٥/١/٣ هـ الموافق ٦ نوفمبر ٢٠١٣ (مرفق رقم ٣)، حيث أفاد الخطاب بما يلي:

"وبالتالي يلزم على الفرع أن يصرح عن كامل قيمة العقد (بما فيها الخدمات الفنية التي ينفذها المركز الرئيس خارج المملكة والخدمات الفنية التي ينفذها الفرع المسجل بالمملكة) ضمن إقراره الضريبي، وأن يحسم المصاريف المترتبة على كامل قيمة العقد ومنها تكلفة الأعمال التي تمت في الخارج من قبل المركز الرئيس بالسعر العادل".

مما سبق أعلاه، يتبين أن تكلفة الأعمال المتكبدة بمعرفة المركز الرئيس خارج المملكة لا تخضع للاستقطاع وهو نفس ما ينطبق على التكاليف قيد الاعتراض تمامًا. وفيما لو سلمت الشركة جدلاً وافترضت (والافتراض غير الواقعي) أن تكاليف المركز الرئيس خاضعة لضريبة الاستقطاع، فإن ضريبة الاستقطاع لا تستحق إلا إذا تحققت واقعة الدفع الفعلي. وبهذا الخصوص، تود الشركة التأكيد على ما يلي:

بناءً على المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، فإن ضريبة الاستقطاع تفرض على المبالغ المدفوعة فعلياً للجهة غير المقيمة وليس على المبالغ المستحقة.

لم تتحقق بعد واقعة الدفع الفعلي على المبالغ التي أخضعها المصلحة للضريبة حيث إنها تتكون مما يلي:

البيانات	٢٠١٢	(ريال)	٢٠١٣	(ريال)
----------	------	--------	------	--------

(سعودي)

(سعودي)

مبالغ مدفوعة فعلياً

-

-

٣١,٥٣٣,٤١٩

١٥,٠١٣,٩٦٣

مبالغ مستحقة لم تدفع بعد كما في ٣١ ديسمبر

وإثباتاً للتفاصيل أعلاه، نورد لسعادتكم أدناه تفاصيل كشف الحساب لشركة (أ) (المركز الرئيس) من واقع حسابات الفرع، حيث يتبين من الحساب أن كامل تكاليف المركز الرئيس لم تدفع بعد وما زالت مستحقة للمركز الرئيس حسبما أظهرت القوائم المالية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ و٢٠١٣.

٢٠١٣	٢٠١٢	البيانات
(ريال سعودي)	(ريال سعودي)	
١٥,٠١٣,٩٦٣	-	رصيد أول المدة المستحق
١٦,٥١٩,٤٥٦	١٥,٠١٣,٩٦٣	مصروفات محملة خلال العام
٦٤٥,٠٣٦	-	خسائر تقييم عملة غير محققة أضيفت للمصروفات
٣٢,١٧٨,٤٥٥	١٥,٠١٣,٩٦٣	الرصيد المستحق كما في ٣١ ديسمبر

مما سبق أعلاه، يتضح بشكل جلي عدم وجود مبالغ مدفوعة من الفرع للمركز الرئيس للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ و٢٠١٣.

أما بخصوص اعتبار المصلحة تحقق واقعة الدفع الفعلي بمجرد القيد بالدفاتر بالنسبة للتعامل مع جهات مرتبطة (المركز الرئيس)، نود التأكيد على عدم وجود فرع بالنسبة لتحقيق واقعة الدفع الفعلي بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة وأن المبالغ المستحقة للمركز الرئيس لا تعتبر مدفوعة ولا تخضع لضريبة الاستقطاع للمسببات التالية:

عدم ورود أي نص بالنظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية يفيد باعتبار المبالغ المستحقة مدفوعة إذا كانت متعلقة بجهات مرتبطة. لقد صدر العديد من القرارات الابتدائية والاستئنافية التي أكدت على عدم إخضاع المبالغ المستحقة للجهات الغير مقيمة وإن تم القيد بالحساب الجاري للجهة المرتبطة، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، القرار الاستئنافي رقم ١١٢٠ لعام ١٤٣٣هـ والذي نص على ما يلي:

"أما القيد المحاسبي المتعلق بإثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) فلا يعد بمثابة دفع للمبالغ لأن قيد إثبات الحدث المالي قد يطلقه قيد عكسي في حال تم إلغاء العملية أو الحدث المالي، كما أن الأخذ بتاريخ قيد الاستحقاق واعتباره تاريخاً للدفع وتجاهل الدفع الفعلي أو التسوية أو المقاصة بين الحسابات لا يحقق مقاصد المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي ربطت ضريبة الاستقطاع بالمدفوعات، كما أن ذلك سيترتب عليه احتساب غرامات تأخير سداد ضريبة الاستقطاع بما يلحق الضرر بالمكلف أو بالشخص المسؤول عن سداد ضريبة الاستقطاع. ووفقاً لما سبق بيانه فإن قيد إثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، أما قيد المقاصة أو التسوية بين الحسابات فيعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية".

وعلى ضوء ما سبق، يتضح جلياً عدم تسوية مستحقات المركز الرئيس مع أي من حسابات الفرع أو مقاصتها مع الحسابات الواردة بالقوائم المالية للسنتين قيد الاعتراض، مما يؤكد عدم وجوب احتساب ضريبة الاستقطاع عليها لعدم تحقق واقعة الدفع الفعلي وذلك على افتراض أنها خاضعة لضريبة الاستقطاع.

وعليه، تطالب الشركة بعدم إخضاع التكاليف المحملة من المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع كونها تتعلق بواقعة تكبد تكاليف لتحقيق إيرادات خضعت لضريبة الدخل، وبالتالي فهي لا تخضع أساساً لضريبة الاستقطاع علاوةً على كونها مستحقة وغير مدفوعة بعد. - وفقاً لما ورد باتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا فيما يتعلق بعدم خضوع تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداته والمصرح عنها في إقرار الفرع المسجل بالمملكة لضريبة الاستقطاع:

١- إن المفهوم العام للمادة (٧) من الاتفاقية، يقضي بأن تكاليف المركز الرئيس الواردة بإقرار الفرع المسجل لا تخضع لضريبة الاستقطاع حتى وإن تم اعتبارها فرضاً (والفرض غير الواقع) إيرادات محققة للمركز الرئيس مقابل خدمات أدت بالكامل خارج المملكة من المركز الرئيس للفرع، لأن هذه المادة لم تتحدث من قريب أو بعيد عن أحكام متعلقة بضريبة الاستقطاع بين المركز الرئيس والفرع، إنما تحدثت عن قبول أو عدم قبول مصروفات لازمة لنشاط المنشأة الدائمة (الفرع) ومحملة من المركز الرئيس المقيم في إيطاليا، دون الخوض في مفهوم ضريبة الاستقطاع لتجنب الازدواج الضريبي الذي أبرمت الاتفاقية من أجله. مما يؤكد أن المركز الرئيس والفرع لأغراض هذه الاتفاقية يعتبران كياناً واحداً وهذا ما أكدته المصلحة في خطابها رقم ١٤٣٥/١٦/١٢٣ وتاريخ ١٤٣٥/١/٣ هـ الموافق ٦ نوفمبر ٢٠١٣ (مرفق رقم ٣) حيث ذكرت:

"سواء أبرم العقد مع المركز الرئيس مباشرة أو مع الفرع لا يغير في الالتزامات الضريبية المترتبة عليه لأن الفرع جزء لا يتجزأ من المركز الرئيس وامتداداً له".

وعليه، لا توجد ضريبة استقطاع متوجبة على التعاملات التي تتم بينهما.

٢- واستكمالاً للافتراض المذكور أعلاه (والفرض غير الواقع) بأن المركز الرئيس سوف يسجل تكاليفه المحملة للفرع على أنها إيرادات في سجلاته، فإن تلك الإيرادات وبموجب المادة (٧) من الاتفاقية يجب أن تخضع للضريبة فقط في إيطاليا باعتبار أنها خدمات قدمت بالكامل خارج المملكة، وعليه، فإن إخضاعها لضريبة الاستقطاع في المملكة سيؤدي إلى ازدواج ضريبي.

٣- وحيث إن المركز الرئيس يخضع لضريبة الدخل في جمهورية إيطاليا عن إيراداته المحققة خارج المملكة وسوف يخضع لضريبة الاستقطاع في المملكة عن تكاليفه المحملة على فرعه المسجل بالمملكة حسب رأي المصلحة قيد الاعتراض، فإننا نرى بأن قيام المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على التكاليف المتكبدة بمعرفة المركز الرئيس (وإن تم اعتبار تلك التكاليف فرضاً) إيرادات للمركز الرئيس مقابل خدمات مقدمة للفرع) لا يتفق مع الهدف من إبرام الاتفاقية المبرمة مع جمهورية إيطاليا.

وعليه وعلى ضوء ما سبق عرضه من مسببات، تطلب الشركة من سعادتكم عدم إخضاع التكاليف المتكبدة بمعرفة المركز الرئيس خارج المملكة والمصرح عنها بإقرار الفرع لضريبة الاستقطاع استناداً لأحكام النظام الضريبي واتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وجمهورية إيطاليا، ومن ثم تعديل الربط الصادر عن المصلحة بهذا الخصوص".

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض:-

عام ٢٠١٣م

عام ٢٠١٢م

مقابل خدمات فنية مدفوعة للمركز الرئيس

تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع طبقاً للمادة (٦٨) من النظام الضريبي والتي حددت أنه يجب على كل مقيم ممن يدفعون مبلغًا غير المقيم من مصدر المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع والتي حدد في (أ/٢) أتاوه أو ربع ١٥% وكذلك أكدت على ذلك المادة الثالثة والستون من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حيث نصت في (١) منه على أنه يخضع غير المقيم للضريبة عن أية مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ، أتاوه أو ربع دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس ١٥%، وذلك طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ في أولاً منه الفقرة (ط) والمفسر لبعض النصوص الواردة باللائحة التنفيذية المرتبطة ببعض نصوص النظام الضريبي والتي أكدت على تعديل الخاتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن الفقرة (١) من المادة الثالثة والستين من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي:

اتاوه أو ربع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية ١٥% مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة.

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 موزع، ٥% عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

كما قدمت المصلحة مذكرة إلحاقية ذكرت فيها التالي نصًا:

"إشارة إلى الجلسة المنعقدة بتاريخ ٢٨/١٢/١٤٣٦هـ لمناقشة اعتراض شركة (أ) على الربط الضريبي لعام ٢٠١٢م و٢٠١٣م، واستفساركم حول ما ورد في الاعتراض الأصلي للمكلف في الفقرة (١٩) حول فقرة (و) من المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل في المملكة، وأيضًا حول ما ورد في الاعتراض الأصلي للمكلف في الفقرة (٢٢) فقرة (ب) بشأن اتفاقية الازدواج الضريبي مع جمهورية إيطاليا، نفيديكم بالآتي:

- حول ما ورد فقرة (و) من المادة الثامنة والستين من نظام ضريبة الدخل "إذا كان مبلغ الإيراد تم التصريح عنه في حسابات الفرع في المملكة العربية السعودية ففي هذا الحالة يخضع لضريبة الدخل فقط، أما إذا كان مبلغ الإيراد لم يتم التصريح عنه في حسابات الفرع وتم تحويله إلى المركز الرئيس مباشرة ففي هذا الحالة يخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%"، ومن خلال فحص حسابات الشركة تبين أنها خدمات فنية مقدمة من المركز الرئيس فتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع.

- أما بالنسبة لاتفاقية الازدواج الضريبة مع جمهورية إيطاليا، فنفيديكم بأن الضرائب التي تشملها تلك الاتفاقية هي ضرائب الدخل طبقاً لأحكام المادة (٢) والمادة (٧) من الاتفاقية ومن المعلوم أن ضريبة الاستقطاع ما هي إلا ضريبة دخل تفرض على غير المقيم والذي يحقق دخلًا من مصدر في المملكة طبقاً لأحكام المادة (د/٢) من النظام الضريبي".

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على المبالغ الخاصة بشركة (أ) (المركز الرئيس) للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن هذه المبالغ مقيدة لحساب المركز الرئيس مقابل خدمات قدمها ولم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لوجهة نظره بناءً على طلب اللجنة خلال جلسة المناقشة، واستنادًا للمادتين رقم (٥) ورقم (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣/أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- احتساب ضريبة استقطاع وبنسبة خمسة بالمائة على شركة (ب).

انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض المشار إليها.

٣- عدم حسم رصيد ضريبة الدخل الدائن المسدد بالزيادة لمصلحة الشركة بناءً على الإقرار الضريبي المعدل للعام ٢٠١٢م من مستحقات ضريبة الدخل لعام ٢٠١٣م.

انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على وجهة نظر المكلف حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض المشار إليها.

٤- احتساب غرامة تأخير سداد.

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عاليه:

" تعترض الشركة على إجراء المصلحة للمسببات التالية:

١) يوجد اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الشركة والمصلحة.

٢) لم تتعمد الشركة مخالفة النظام الضريبي الجديد عندما لم تستقطع الضريبة من التكاليف الخاصة بالمركز الرئيس واللازمة لنشاطه بالمملكة أو من أرباح فروق العملة المحققة.

٣) هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع المصلحة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

- القرار الاستثنائي رقم ٩٦٨ لعام ١٤٣١هـ.

- القرار الابتدائي رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢هـ الذي أكد على عدم فرض غرامة تأخير السداد نظرًا لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

٤) إضافة لذلك، وبافتراض أن الشركة وافقت على المطالبة الضريبية الصادرة من المصلحة، لا بد من التنويه بأن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة المصلحة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ استحقاق ضريبة الاستقطاع.

٥) لقد صدرت الأنظمة المتعلقة بضريبة الاستقطاع حديثًا ولأول مرة في المملكة، وما زالت المصلحة وكذلك المكلفون في حيرة من أمرهم لعدم وضوح جوانب مهمة في النظام كما هو الحال بالنسبة لهذا الاعتراض. وعليه، فإن الشركة موكلتنا ترى أن اللبس وعدم الوضوح في نظام جديد لم يكتسب الخبرة الكافية في التطبيق بعد، تعد مسببات ومبررات تجيز للمصلحة إعفاء المكلفين من الغرامات المترتبة على ذلك.

٦) عند قيام المصلحة بالربط 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 الضريبي ونماذج الاستقطاع الشهرية؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي ونماذج الاستقطاع الشهرية، 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% كغرامة تأخير عن كل ٣٠ يومًا بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

(٧) وتجدر الإشارة إلى أنه قد صدرت العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتبارًا من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ١٤٤٣ لعام ١٤٣٥ هـ .

وعليه، فإن الشركة تطلب من المصلحة الموقرة عدم فرض غرامة تأخير سداد على الشركة للأسباب الموضحة أعلاه"

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرة إلحاقية ذكر فيها التالي نصًا:

"قامت المصلحة باحتساب غرامة تأخير إضافية بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير تحسب من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي واستحقاق ضريبة الاستقطاع للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ و ٢٠١٣.

- تعترض الشركة على إجراء المصلحة للمسببات التالية:

يوجد اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الشركة والمصلحة.

لم تعتمد الشركة مخالفة النظام الضريبي الجديد عندما لم تستقطع الضريبة من التكاليف الخاصة بالمركز الرئيس واللازمة لنشاطه بالمملكة.

هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع المصلحة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي

- القرار الاستثنائي رقم ٩٦٨ لعام ١٤٣١ هـ.

- القرار الابتدائي رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢ هـ الذي أكد على عدم فرض غرامة تأخير السداد نظرًا لوجود اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف.

إضافة لذلك، وبافتراض أن الشركة وافقت على المطالبة الضريبة الصادرة من المصلحة، لا بد من التنويه بأن غرامة التأخير لابد أن تكون من تاريخ مطالبة المصلحة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ استحقاق ضريبة الاستقطاع. لقد صدرت الأنظمة المتعلقة بضريبة الاستقطاع حديثًا ولأول مرة في المملكة، وما زالت المصلحة وكذلك المكلفون في حيرة من أمرهم لعدم وضوح جوانب مهمة في النظام كما هو الحال بالنسبة لهذا الاعتراض. وعليه، فإن الشركة موكلتنا ترى أن اللبس وعدم الوضوح في نظام جديد لم يكتسب الخبرة الكافية في التطبيق بعد، تعد مسببات ومبررات تجيز للمصلحة إعفاء المكلفين من الغرامات المترتبة على ذلك. عند قيام المصلحة بالربط 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 الضريبي ونماذج الاستقطاع الشهرية ؟ وإذا كن هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي ونماذج الاستقطاع الشهرية، 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% كغرامة تأخير عن كل ٣٠ يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

وتجدر الإشارة إلى أنه قد صدرت العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتبارًا من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ١٤٤٣ لعام ١٤٣٥ هـ .

وعليه، فإن الشركة تطلب من المصلحة الموقرة عدم فرض غرامة تأخير سداد على الشركة للأسباب الموضحة أعلاه"

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض: -

" تم احتساب غرامة تأخير سداد بموجب المادة (السابعة والسبعون) بند (أ) والتي نصت على أنه على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير تحسب من تاريخ استحقاق الضريبة حتى تاريخ السداد".

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير السداد للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وحيث قضت اللجنة بتوجب ضريبة استقطاع في البند الأول ترى اللجنة فرض غرامة التأخير، وذلك استنادًا للمادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٦٨هـ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

وبناءً على ذلك، وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض تقرر

ما يلي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف / فرع شركة (ب) من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

ثانيًا: من الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المقيدة لحساب شركة (أ) (المركز الرئيس) للحيثيات الواردة في القرار.

٢- انتهاء الخلاف في بند فرض ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على شركة (ب) للحيثيات الواردة في القرار.

٣- انتهاء الخلاف في بند عدم حسم رصيد ضريبة الدخل الدائن المسدد بالزيادة لمصلحة الشركة بناء على الإقرار الضريبي المعدل للعام ٢٠١٢م من مستحقات ضريبة الدخل لعام ٢٠١٣م. للحيثيات الواردة في القرار.

٤- رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة تأخير السداد للحيثيات الواردة في القرار.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أما اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يومًا من تاريخ إبلاغه، طبقًا للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤ هـ، شريطة سداد المكلف المستأنف للمبالغ المستحقة بموجب هذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها، طبقًا للمادة (٦٦) فقرة (هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (١١/أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

والله ولي التوفيق ،،،