

## (القرار رقم ١٦١٢ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

### في الاستئناف رقمي (١٤٤٤ و١٤٥٦/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٠/٢٧/١٤٣٧هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (١٢) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٢/٢٠هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف ...

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من الهيئة والمكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (١٢) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٣٣) وتاريخ ١٤٣٤/٤/١هـ وقدمت الهيئة استئنافها وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (٨١) وتاريخ ١٤٣٤/٤/٣٠هـ ، كما أخطرت اللجنة الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنفس القرار بموجب الخطاب رقم (٢/٣٢) وتاريخ ١٤٣٤/٤/١هـ وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة بالقيده رقم (١٢٦) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٩هـ، كما قدم مستنداً يفيد سداد مبلغ (٢,٦٥٨,٨٧٢) ريال منها مبلغ (١,٧١٤,٢٤٨) ريال ضريبة استقطاع ومبلغ (٩٤٤,٦٢٤) ريال غرامة تأخير ، وإجابة على الاستفسار الذي طرحته اللجنة أثناء جلسة الاستماع على ممثلي المصلحة عما اذا كان هذا المبلغ يغطي المستحق بموجب القرار الابتدائي أفادت الهيئة بخطابها المؤرخ في ١٤٣٧/٢/٢٦هـ بأن الشركة سددت بموجب خطابها رقم (١٧٤/٢٠١٣/ر) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٨هـ مبلغ (٢,٦٥٨,٨٧٢) ريال ويشمل مبلغ (١,٧١٤,٢٤٨) ريال ضريبة استقطاع ومبلغ (٩٤٤,٦٢٤) ريال غرامة تأخير سداد، وأنه بعد الرجوع إلى الربط المرفق بالخطاب رقم (١٤٣٤/١٦/٤٤٣٥) وتاريخ ١٤٣٤/٧/٤هـ أتضح أن المبلغ المطالب به المكلف يبلغ (١,٧٢٩,٣٩٢) ريال مما يعني وجود فرق لم يسدده مقداره (١٥,١٤٤) ريال، وقدم المكلف بناءً على طلب اللجنة المستند الذي يثبت قيامه بسداد مبلغ (١٥,١٤٥) ريال عند تقديم الاعتراض بالخطاب المؤرخ في ٢٠١١/١٠/٢٦م الموافق ١٤٣٢/١١/٢٨هـ.

وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدميهما من ذي صفةٍ خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

#### البند الأول: فروق الرواتب.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بقبول اعتراض الشركة على فروق رواتب بمبلغ (٣٧٠,٠٤١) ريال ومبلغ (٥٥٢,١٥٠) ريال للسنتين المنتهيتين في ٢٠٠٧/١٢/٣١م و٢٠٠٨م على التوالي للحيثيات الواردة في القرار.

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن المصرف الذي اعتمدته اللجنة في قرارها يمثل فروق في المرتبات الناتجة من مقارنة قيمة المرتبات الواردة في الإقرار الضريبي مع تلك الواردة في الشهادة المقدمة من المحاسب القانوني للشركة ضمن خطابه رقم (١٧١/ص/٢٠١١) وتاريخ ١٤٣٢/٥/٢٨ هـ وبيانها كما يلي:

البيانات	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
الرواتب المحملة طبقاً للإقرار	١,٦٧٢,٨٣٨ ريال	٣,٤٣١,٠٥٣ ريال
الرواتب طبقاً لشهادة المحاسب القانوني	١,٣٠٢,٧٩٧ ريال	٢,٨٧٨,٩٠٣ ريال
الفرق المحمل بالزيادة	٣٧٠,٠٤١ ريال	٥٥٢,١٥٠ ريال

واستندت اللجنة في قرارها على المادة (١٢) من النظام الضريبي والمادتين (٩) ، (١٠) من اللائحة التنفيذية باعتبار أن هذه المصاريف لازمة لتحقيق الدخل وأنها تعد نفقة فعلية مؤيدة مستندياً.

وتوضح الهيئة أن المواد التي استندت عليها اللجنة في قرارها أكدت على جواز حسم المصاريف اللازمة للنشاط والتي يجب أن تكون مكتملة العناصر ومن هذه العناصر أن تكون نفقة فعلية ومؤيدة بمستندات ثبوتية مثل عقود الموظفين وشهادة المحاسب القانوني وشهادة التأمينات الاجتماعية وأن لا تكون فقط واقعة السداد أو الاستحقاق هي المؤشر الوحيد لاعتماد المصرف ضمن المصاريف جائزة الحسم ، وقد اعتمدت الهيئة على الشهادة المقدمة من المحاسب القانوني للشركة واعتبرتها هي المستند الذي من خلاله يتم الحكم على البند ولذلك اعتماد الرواتب الواردة بالشهادة، كما أن شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة من المكلف للجنة الابتدائية عن عام ٢٠٠٨م ، كما هو موضح بالقرار صفحة (٢٢/٣) تفيد بأن مقدار الأجور والمرتبات تبلغ (١,٢٩٢,٢٥٦) ريال وهذه القيمة أقل مما ورد بالإقرار الضريبي وأقل مما ورد بشهادة المحاسب القانوني عن عام ٢٠٠٨م.

وذكرت الهيئة أن الإجراء الذي تم اتخاذه تأيد بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (١١٥٢) لعام ١٤٣٣ هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (٤٩٨٧) وتاريخ ١٠/٦/١٤٣٣ هـ.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة قدم صورة من شهادة التأمينات الاجتماعية للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م ، أما بخصوص شهادة المحاسب القانوني بالرواتب التي قدمت للهيئة بناءً على طلبها، أكد المكلف بأنها ليست شهادة بالرواتب غير الخاضعة للتأمينات الاجتماعية وإنما هي تحليل بقيمة الرواتب الواردة بالقوائم المالية وقد أشار المحاسب القانوني إلى ذلك الأمر بخطابه الموجه للهيئة برقم (٦٢/ص/٢٠١١) وتاريخ ٤/٤/١٤٣٢ هـ الموافق ٩/٣/٢٠١١م، وذكر أنه تم التأكيد بأن شهادة الرواتب المذكورة متاحة لدى الهيئة وتم الاطلاع عليها من قبل اللجنة الابتدائية الثانية بالرياض أثناء الجلسة، وبالنسبة للبيانات الأخرى التي قدمت بشأن الرواتب بلائحة الاستئناف للتأكيد على نظاميتها قدم المكلف ما يلي:

- بيان تحليلي بالموظفين الذين تقاضوا الرواتب العرضية للتأكيد على أنها نفقات فعلية لازمة للنشاط.

- صورة قرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٠٧٣) لعام ١٤٣٢ هـ والذي أيد قبول الرواتب العرضية ضمن المصاريف جائزة الحسم.

- صورة تعميم الهيئة رقم (١٤٣٢/١٦/٥٨٣) بتاريخ ١/٢٩/١٤٣٢ هـ يناير ٢٠١١م الذي أكد في الفقرة رقم (٨) منه على اعتماد الرواتب العرضية طالما أنها مؤيدة مستندياً.

## رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم قبول فرق الرواتب البالغة (٣٧٠,٠٤١) ريال و(٥٥٢,١٥٠) ريال ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م على التوالي , في حين يتمسك المكلف في طلبه قبول فرق هذه الرواتب ضمن المصاريف جائزة الحسم لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م , 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 أن المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل تنص على "أن المصاريف المرتبطة بالدخل هي جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة, سواء كانت مسددة أو مستحقة, والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة (١٣) من هذا النظام , والأحكام الأخرى في هذا الفصل" , كما أن الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام تنص على أن المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

- ١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة, سواء كانت مسددة أو مستحقة, بشرط توفر الضوابط الآتية:
  - أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمَكِّن المصلحة من التأكد من صحتها.
  - ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
  - ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.
  - د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية".

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الضريبية للمكلف لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م تبين أن الرواتب والأجور ظهرت في عام ٢٠٠٧م بمبلغ (١,٦٧٢,٨٣٨) ريال وتشمل أجور عرضية بمبلغ (٣٧٠,٠٤١) ريال, وظهرت في عام ٢٠٠٨م بمبلغ (٣,٤٣١,٠٥٣) ريال وتشمل أجور عرضية بمبلغ (٥٥٢,١٥٠) ريال, كما تبين أن الرواتب الظاهرة بشهادة التأمينات الاجتماعية ظهرت بمبلغ (١,٣٠٢,٧٩٧) ريال لعام ٢٠٠٧م وبمبلغ (٢,٨٧٨,٩٠٣) ريال لعام ٢٠٠٨م وهي بخلاف تلك التي أظهرتها القوائم المالية والإقرارات بفارق قدره (٣٧٠,٠٤١) ريال لعام ٢٠٠٧م , و(٥٥٢,١٥٠) ريال لعام ٢٠٠٨م, وباطلاع اللجنة على الكشوف التفصيلية للأجور العرضية تبين أنها توضح اسماء العمال , ومقدار الأجور المستحقة لكل منهم خلال الاشهر من بداية يناير وحتى ديسمبر لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م , كما أن هذه الكشوف تتضمن الإشارة إلى أن بعض هؤلاء العمال ليسوا على كفالة الشركة وأن بعضهم تم نقل كفالتهم, وترى اللجنة أن شهادة المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور تُعد إحدى القرائن المهمة الصادرة من طرف ثالث محايد وتستخدم للتحقق من عدالة الرواتب والأجور المحملة على الحسابات, وقد قدم المكلف شهادة التأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة للاشتراك لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م ولم يقدم شهادة عام ٢٠٠٧م, ونظرًا لوجود تبين في الرواتب والأجور الظاهرة في شهادة التأمينات الاجتماعية المقدمة وبين الرواتب والأجور المحملة على الحسابات, فإن اللجنة ترى الأخذ بما أظهرته شهادة التأمينات الاجتماعية من الرواتب والأجور لعدم قناعة اللجنة بالمستندات المقدمة , وبذلك يعد فرق الرواتب والأجور البالغ (٣٧٠,٠٤١) ريال و(٥٥٢,١٥٠) ريال من المصاريف غير جائزة الحسم لأغراض احتساب الوعاء الضريبي طبقًا للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام , مما ترى معه اللجنة تأييد استئناف الهيئة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م بفرق الرواتب والأجور البالغ (٣٧٠,٠٤١) ريال و(٥٥٢,١٥٠) ريال , وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

## البند الثاني: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) برفض اعتراض الشركة على ضريبة الاستقطاع للسنوات المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١م و٢٠٠٧م و٢٠٠٨م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه من خلال مراجعته لوجهة نظر الهيئة ولقرار اللجنة الابتدائية تبين له ما يلي:

لم تتناول الهيئة وكذلك اللجنة الابتدائية بالتحليل والتفصيل اللازمين ما قدمته الشركة من إثباتات وأدلة بأن الخدمات المقدمة من كل من شركة أ /مصر , وشركة ب /مصر هي خدمات اتصالات هاتفية دولية ولا يمكن تصنيفها بغير ذلك, وكذلك لم تتناول الهيئة و اللجنة الابتدائية ما ذكرته الشركة من أن الخدمات المقدمة من شركة ج تتمثل في بيع برامج لغرض إعادة بيعها شأنها في ذلك شأن عقود التوريد غير الخاضعة للضريبة.

وذكر أن الهيئة تراجعت عن موقفها الأصلي من أن كافة الخدمات تمثل خدمات فنية مقدمة من جهات مرتبطة واعتبرت كافة الخدمات على أنها إتاوات , وأيضًا تراجعت الهيئة بالنسبة للمبالغ المستحقة واعتبرتها مدفوعة طالما أن التعامل مع جهات مرتبطة , وعليه تود الشركة أن تبين وجهة نظرها بخصوص النقاط الأربعة الميينة أعلاه على النحو التالي:

- بالنسبة للخدمات المقدمة من شركتي أ /مصر وب /مصر خدمات اتصالات هاتفية دولية:

أنه بالرجوع للاتفاقيتين المبرمتين مع الشركتين أعلاه يتضح أن الخدمات المقدمة منهما تتعلق بخدمات اتصالات هاتفية دولية ولمزيد من الإيضاح, سوف يتم التعليق على الاتفاقيتين على النحو التالي:

- الاتفاقية المبرمة مع شركة أ /مصر:

من نص الاتفاقية المرفقة ضمن اعتراض الشركة يتبين ما يلي: لقد نصت الاتفاقية بالتمهيد الخاص بها على: "وأن الطرف الثاني يقوم من ضمن أنشطته الخاصة ببيع خدمات الانترنت ببيع خدمات الإعلان على شبكة الانترنت لمشركيه". كما نصت الاتفاقية في البند الثاني منها على: "يقوم الطرف الأول بمشاركة الطرف الثاني في إيراداته الناتجة من بيعه إعلانات على مواقع الطرف الأول".

مما سبق, يتضح أن الخدمات المقدمة من شركة أ /مصر عبارة عن بيع خدمات الإعلان على شبكة الإنترنت لمشركيها. حيث تتم خدمات الإعلان عن طريق تأجير مساحات على المواقع الإلكترونية بشبكة الانترنت والمملوكة لشركة أ /مصر.

والهيئة سبق لها وأن صنفت هذا النوع من الخدمات على أنه خدمات اتصالات هاتفية دولية تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% فقط, حيث أكدت على ذلك في معرض ردها على السؤال رقم (٨٦) من الأسئلة الأكثر شيوعًا.

ونظرًا لأن طبيعة الخدمات المقدمة من شركة أ /مصر واضحة ومحددة ومصنفة كما هو موضح أعلاه بأنها خدمات اتصالات هاتفية دولية, ومن ثم فإن الخدمة أصبحت معرفة ومحددة وفقًا للمادة (٦٨) من النظام والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية, وعليه فلا مجال لتصنيفها بغير ذلك.

وبالتالي, يتضح أن التعاملات مع شركة أ /مصر تتعلق بتقديم خدمات اتصالات هاتفية دولية, وليس ببيع برامج كما ذكرت المصلحة.

- الاتفاقية المبرمة مع شركة ب /مصر:

أنه بالرجوع للاتفاقية المبرمة مع شركة ب /مصر المرفقة ضمن اعتراض الشركة يتضح أنه ينطبق عليها ما ينطبق على الاتفاقية المبرمة مع شركة أ /مصر, وأنها تتعلق بخدمات اتصالات هاتفية دولية وليس ببيع برامج لتمثيل نفس النصوص والمسميات بين الاتفاقيتين.

- الاتفاقية المبرمة مع شركة ج :

أنه بالرجوع للاتفاقية المبرمة مع شركة ج المرفقة ضمن اعتراض الشركة، يتبين أنها نصت على أنها تتعلق بمشتريات برامج بغرض إعادة البيع، حيث نصت على ما يلي:

"يقوم الطرف الأول بإمداد الطرف الثاني بالبرمجيات التي يحتاجها لبيعها لعملائه وحسبما تتطلب المواصفات الفنية المطلوبة مع كل برنامج عند طلبه على حد".

مما سبق، يتضح أن هذه الاتفاقية تتعلق بواقعة بيع برامج بغرض إعادة البيع لمستهلكين نهائين داخل المملكة، بمعنى آخر فإن هذا العقد يتعلق بتوريدات ومشتريات لغرض إعادة البيع.

وقد نصت المادة (0) فقرة (v) من اللائحة التنفيذية على عدم خضوع عقود التوريد للضريبة على الإطلاق كونها لا تعد من مصادر الدخل بالمملكة، والهيئة سبق وأن أكدت في معرض ردها على السؤال رقم (٨٢) من الأسئلة الأكثر شيوعاً على عدم خضوع عمليات شراء أنظمة الحاسب الآلي والبرامج التدريبية للضريبة، كونها تعد بمثابة بضاعة يتم شرائها بغرض إعادة البيع، وهذا ينطبق على الحالة قيد الاستئناف، كما أن الهيئة قد أصدرت عدة خطابات أكدت فيها على نفس المفهوم، منها على سبيل المثال الخطاب رقم (٩/٥١١٤) وتاريخ ١٤٢٥/١١/٩ هـ والذي يفيد بأن شراء البرامج المحاسبية إذا نتج عنه انتقال كافة الحقوق ومنها الحق في البيع لطرف ثالث يعتبر بمثابة بضاعة مشتراه، والخطاب رقم (٩/٩٥٣) وتاريخ ١٤٣٠/٢/٢١ هـ والذي يفيد بأنه إذا انتقلت كافة الحقوق ومنها الحق في البيع لطرف ثالث فإن العلامة التجارية المباعة تعد بمثابة بضاعة مشتراه.

وفي ضوء ما سبق يتضح أن واقع التعامل بين المكلف وشركة ج يتعلق بواقعة شراء برامج بغرض إعادة البيع، وبالتالي يعتبر بمثابة شراء بضاعة ولا يخضع لضريبة الاستقطاع.

وأكد المكلف على عدم أحقية الهيئة في تعديل وجهة نظرها المقدمة إلى اللجنة الابتدائية حيث لم تتطرق الهيئة لموضوع الإتاوة على الإطلاق، وبالتالي فإن الشركة تروج من هذه اللجنة عدم اعتماد موضوع الإتاوة وإخراجه من نطاق الاستئناف إذا صح ذلك نظاماً، أما إذا رأت اللجنة غير ذلك، تود الشركة إيضاح أسباب اعتراضها على موضوع الإتاوة على النحو التالي:

لقد اجتهدت الهيئة في استنباطها أن التعاملات مع هذه الشركات تعد بمثابة إتاوة استناداً لتفسيرين هما: أن التعامل يتعلق بواقعة بيع برامج، وأن طريقة التحاسب بين الشركات غير المقيمة والمكلف تتحدد بنسبة من الإيرادات.

وقبل الرد على التفسيرين المذكورين أعلاه، تود الشركة أن تذكر اللجنة بأن مفهوم وتعريف الإتاوة الذي ورد بالمادة (الأولى) من النظام لا ينطبق على هذه التعاملات على الإطلاق، حيث عُرفت الإتاوة بأنها "الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشمل، ولا تقتصر، على حقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والتصاميم، والأسرار الصناعية، والعلامات والأسماء التجارية، والمعرفة، وأسرار التجارة، والأعمال، والشهرة، والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية".

بما يتضح معه عدم انطباق مفهوم وتعريف الإتاوة على الخدمات المقدمة من الشركات الأربعة غير المقيمة المذكورة أعلاه، وذلك لعدم تضمن الاتفاقيات المبرمة على أي من مسميات الإتاوة المذكورة أعلاه، أما بخصوص التفسيرين اللذين استندت إليهما الهيئة لاعتبار التعاملات مع الشركات غير المقيمة بمثابة "إتاوة"، تود الشركة إيضاح وجهة نظرها حيال كل تفسير كما يلي:

فيما يخص ان التعامل يتعلق بواقعة بيع برامج:

فقد تبين من خلال التعليق على الاتفاقيات الثلاثة المبرمة مع الشركات "أ / مصر وب / مصر و ج / مصر" أن التعاملات المتعلقة بهذه الاتفاقيات عبارة عن خدمات اتصالات هاتفية دولية ومشتريات برامج بغرض إعادة البيع ولا تتعلق بأي شكل من أشكال الإتاوة،

ولمزيد من الإيضاح أورد المكلف بعض الدلائل المؤكدة على وجهة نظر الشركة بخصوص عدم صحة ما ذهبت إليه الهيئة عند تصنيفها للتعاملات التي تمت مع الشركات غير المقيمة على أنها "إتاوة"

وذكر المكلف أن المتعارف عليه أن الجهة مالكة الحق المعنوي أو براءة الاختراع أو العلامة التجارية، لا تتكبد أي نفقات إضافية أو متكررة خلاف النفقات التي تكبدها أصلاً في سبيل الحصول على هذا الحق المعنوي أو براءة الاختراع أو العلامة التجارية، مما يتوجب معه محاسبة هذه الجهة عن إيراداتها من بيع حق استخدام الحقوق المعنوية أو العلامات التجارية بنسبة صافي ربح بواقع ١٠٠% وفقاً للنظام الضريبي القديم ونسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% في النظام الضريبي الجديد وذلك لأن الإيرادات لا تقابلها أي تكاليف، وهذا ما لم يتحقق للشركات غير المقيمة المتعامل معها، حيث تكبدهت الشركات غير المقيمة تكاليف ونفقات في سبيل تحقيق إيراداتها سواء من عملائها أو من المكلف، حيث إن طبيعة عمل تلك الشركات غير المقيمة تتطلب تكبدها لتكاليف ونفقات حتى تتمكن من تحقيق إيراداتها، والمكلف على استعداد لتقديم ما يثبت تكبدها هذه الشركات غير المقيمة لتكاليف ونفقات حقيقية.

وذكر أنه قد صدرت العديد من القرارات الاستثنائية التي أكدت على أن الخدمات التي تقدمها جهة غير مقيمة وتتكد في سبيل تقديمها للجهة المقيمة نفقات وتكاليف، لا تعد ولا تصنف على أنها إتاوة أو حق امتياز لأغراض الضريبة، حيث أكدت اللجنة الاستثنائية بأنه طالما لم يرد بالاتفاقية المتعلقة بتقديم الخدمات ما يؤيد استخدامها لبراءة اختراع أو أسرار أو معرفة صناعية، فإنه لا يمكن اعتبار هذه الخدمات بمثابة إتاوة أو حق امتياز، ومن هذه القرارات على سبيل المثال القرار رقم (٨١١) والقرار (٨١٢) لعام ١٤٢٩هـ.

وعلاوة على ما سبق عرضه أفاد المكلف بأن واقع الحال يقضي بأن الشركة تعتبر وسيطة بين كل من شركتي أ / مصر وب / مصر من جهة والمستفيد النهائي بالمملكة من جهة أخرى، وذلك بالنسبة لخدمة تأجير مساحة إعلانية على مواقع الشركتين، وعليه فإن الحالة عبارة عن واقعة تقديم خدمات اتصالات هاتفية دولية مقدمة من شركتي أ / مصر وب / مصر إلى المستفيد النهائي بالمملكة، ولو فرض جدلاً تقديم شركتي أ / مصر وب / مصر خدمة تأجير مساحات إعلانية على مواقعهما للمكلف، فهل سيعتبر هذا التعامل بمثابة إتاوة أم أنه يعبر عن خدمات اتصالات هاتفية دولية ؟ ناهيك عن أن دور الشركة يقتصر فقط على دور الوسيط مقابل نسبة من الإيرادات، مما يؤكد عدم تحقق الإتاوة بأي شكل من أشكالها الواردة بتعريفها السابق الإشارة إليه، لأن المكلف يقوم بمساعدة مشتركيه في استئجار مساحات إعلانية على المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت والمملوكة للشركتين المذكورتين أعلاه (كوسيط) وليس كمالك لحق استخدام المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت، وهذا يتضح جلياً من الاتفاقيات المقدمة.

ومن جانب آخر أكد المكلف بأن المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت والمملوكة لشركتي أ / مصر وب / مصر، لا تمثل "حقوق فكرية أو حقوق تأليف أو براءات اختراع أو تصاميم أو أسرار صناعية أو موارد طبيعية أو علامة تجارية أو أسماء تجارية أو أسرار تجارية أو معرفة..." مما يؤكد انتفاء صفة الإتاوة على الخدمات المقدمة للمكلف.

وطبقاً للاتفاقيات السابق الإشارة إليها، يتضح أن حق استخدام المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت لم ينتقل إلى المكلف، وبالتالي لا مجال لتصنيف الخدمة على أنها إتاوة، حيث إن الأمر لا يتعدى استئجار مساحات على المواقع الإلكترونية.

أما بالنسبة للبرامج التي تقوم شركة ج ببيعها للمكلف، فقد ورد في البند الثاني من الاتفاقية المبرمة بشأنها ما يلي:

"يقوم الطرف الأول بإمداد الطرف الثاني بالبرمجيات التي يحتاجها لبيعها لعملائه وحسبما تتطلب المواصفات الفنية المطلوبة مع كل برنامج عند طلبه على حد".

وعليه، يتضح أن البرامج التي يشتريها المكلف من شركة ج ليست معدة بحيث يتم استخدامها من مستهلكين آخرين، بل إن الواقع يقضي بأن كل برنامج له مواصفات فنية تختلف عن البرنامج الآخر، حيث يتم إنشاء وإنتاج هذه البرامج وفقاً لطلب

المستهلك النهائي، بحيث لا تكون هذه البرامج معدة للبيع لجهات أخرى، مثل برامج الحاسب الآلي المشهورة والمتعارف عليها، مما يعني أن التكاليف المتكبدة لهذه البرامج تتكرر مع كل برنامج، وعليه تنتفي صفة الإتاوة عن تلك البرامج لأن كل برنامج له تكاليفه المتكبدة الخاصة به، ناهيك أن كل برنامج يباع لمرة واحدة فقط، ومن ثم لا يمكن للشركة غير المقيمة أن تبيع البرنامج أكثر من مرة للمكلف أو لغيره، لأن الشركة لو قامت ببيع البرنامج لأكثر من جهة مع ثبات التكلفة (تكبد التكلفة لمرة واحدة) فإن شبهة الإتاوة يمكن أن تظهر في هذه الحالة كما هو الحال بالنسبة للبرامج التي ينطبق عليها مفهوم الإتاوة والتي لا تنتقل إجمالي الحقوق الخاصة بها (التي من ضمنها حق البيع لطرف ثالث) للمشتري مثل بعض برامج الحاسب الآلي، مما سبق يتأكد أن التعاملات مع الشركات غير المقيمة لا تتعلق بإتاوة بل بخدمات اتصالات هاتفية دولية لشركتي أ/مصر وب/مصر وخدمات فنية لشركة أ/دبي ومشتريات برامج بغرض إعادة البيع من شركة ج .

وبخصوص طريقة التحاسب بين المكلف والشركات غير المقيمة التي تتحدد مقابل نسبة من الإيرادات المحققة للمكلف داخل المملكة يتضح أن الهيئة اعتبرت أن واقعة التحاسب بين الشركة والشركات غير المقيمة مقابل نسبة من الإيرادات المحققة لها داخل المملكة قرينة على وجود إتاوة ، وفي هذا الخصوص تود الشركة الرد على وجهة نظر الهيئة على النحو التالي:

تعتبر عملية التحاسب بنسبة من الإيرادات أحد وسائل المحاسبة المتعارف عليها بين الشركات لأغراض تحديد القيمة المالية بطريقة محفزة، وتلجأ إليها الشركات في الأحوال التي تقتضيها ظروف التعامل وطبيعة النشاط وغيرها من المحددات الأخرى والاعتبارات الخاصة والتي تحدد طبيعة طريقة المحاسبة لأغراض تحديد القيمة المالية بطريقة محفزة لأطراف التعاقد، وهذا الأسلوب في المحاسبة ليس بجديد وهو أحد أساليب التسويق الناجحة ولا يمكن تصنيفه على أنه إتاوة، حيث إن الإتاوة تفرض بغض النظر عن تحقيق الطرف الآخر لإيرادات أم لا، في حين أن أسلوب نسبة من الإيرادات لا يفرض أي مقابل مالي ما لم يتم تحقيق الإيرادات، كما أنه لم يرد نص في النظام الضريبي ولائحته التنفيذية يفيد بأن التحاسب بين الشركات بنسبة من الإيرادات يعتبر قرينة على وجود إتاوة، كما أن الهيئة في معرض ردها على السؤال رقم (٦٨) من الأسئلة الأكثر شيوعاً أكدت على عدم اعتبار واقعة التحاسب بنسبة من الإيرادات قرينة على وجود إتاوة.

وبخصوص اعتبار المبالغ المستحقة مبالغ مدفوعة نظراً لعلاقة الارتباط بين الشركة والشركات غير المقيمة فقد أظهر القرار الابتدائي المشار إليه مبالغ مستحقة للشركات غير المقيمة على النحو التالي:

اسم الشركة	السنة المالية	القيمة	ملاحظات
أ مصر	٢٠٠٧م	٢,٦٠٣,٠٣٥	(١)
ب مصر	٢٠٠٨م	٣,٧٣٠,٣٩١	
ج	٢٠٠٨م	٢,٣٦٧,٦٢١	

وبهذا الخصوص تجدر الإشارة إلى أن الشركة قد قامت خلال عام ٢٠٠٨م بتسديد مبلغ (٦٠٠,٠٠٠) ريال من رصيد شركة أ/مصر المبين أعلاه، كما قامت بتسديد ضريبة الاستقطاع المستحقة على هذا المبلغ المدفوع فعلاً، وقدم المكلف مع اعتراضه نسخة من إيصال سداد وتوريد الضريبة للهيئة، وعليه فإن الرصيد المستحق لشركة أ/مصر بموجب قرار اللجنة الابتدائية، كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٨م يصبح (٢,٠٠٣,٠٣٥) ريال بعد أن كان (٢,٦٠٣,٠٣٥) ريال، كما في نهاية السنة السابقة أي ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٧م.

وأوضح المكلف فيما يلي المسببات المؤيدة لوجهة نظره بعدم إخضاع المبالغ المستحقة لضريبة الاستقطاع ما لم تتحقق واقعة الدفع الفعلي:

أنه 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.

ويتضح أن الهيئة استندت في رأيها باعتبار المبالغ المستحقة كمبالغ مدفوعة كون الشركات المتعامل معها مرتبطة، وبهذا الخصوص تؤكد الشركة على عدم ورود أي نص بالنظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية يفيد باعتبار المبالغ المستحقة مدفوعة إذا كانت متعلقة بجهات مرتبطة، وقد أصدرت الهيئة العديد من الخطابات في هذا الشأن منها على سبيل المثال لا الحصر خطاب الهيئة رقم (١٤٣٢/١٦/٤١١٣) وتاريخ ١٣/٧/١٤٣٢ هـ الموافق ٢٠١١/٦/١٥م والذي اعتبر المبالغ المستحقة للمركز الرئيس على الفرع مقابل تقديم خدمات مدفوعة فقط حال قيدها بالحساب الجاري للمركز الرئيس، أما إذا لم تقيد تلك المبالغ بالحساب الجاري للمركز الرئيس فلا تعتبر مدفوعة، وبالرجوع للقوائم المالية للشركة للعامين ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م يتبين أن الحساب الجاري للشركاء المدرج بها يخص شركة أ/دبي، والجدير بالذكر أن هذا الحساب الجاري لم يقيد به المبالغ المستحقة للجهات غير المقيمة والموضحة أعلاه، وفي ضوء ما سبق يتضح عدم تسوية المستحقات للشركات غير المقيمة بحسابات المكلف أو مقاصتها مع الحسابات الجارية الواردة بالقوائم المالية للسنوات قيد الاستئناف، مما يؤكد عدم وجوب احتساب ضريبة الاستقطاع عليها حتى يتم دفعها فعلياً، والشركة على أتم الاستعداد لتقديم أي مستندات تطلبها اللجنة لإثبات عدم سداد تلك المستحقات للعامين ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م.

ومما سبق يتضح أن الخدمات المقدمة من شركتي أ/مصر وب/مصر تتعلق بخدمات اتصالات هاتفية دولية، كما أن الخدمات المقدمة من شركة أ/دبي تتعلق بخدمات فنية وفقاً لفاتورة التعامل الوحيدة البالغة (٣٠٢,٨٩٦) ريال، وعليه وحال ثبت وتبين أن الخدمات المقدمة من الشركات غير المقيمة خلاف مشتريات البرامج بغرض إعادة البيع تتمثل في خدمات اتصالات هاتفية دولية وخدمات فنية وإذا تم التسليم بأن هذه الخدمات مقدمة من جهات مرتبطة وفقاً لرأي الهيئة، فإن نسبة ضريبة الاستقطاع سواءً تحققت واقعة الارتباط أم لم تتحقق تظل بنسبة ٥% فقط، وذلك وفقاً لنص المادتان (٦٨) من النظام و(٦٣) من اللائحة التنفيذية.

ويتضح أن ممارسات الهيئة تقضي بإخضاع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية المقدمة من جهة مرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي والفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام، وبمراجعة هذين النصين يتضح أن الهيئة قامت بتفسير هاتين المادتين تفسيراً خاطئاً، فالهيئة تزعم أن هاتين المادتين تُخضعان خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% إذا أُديت هذه الخدمات من قبل جهات غير مرتبطة، وبنسبة ١٥% إذا أُديت تلك الخدمات من قبل مركز رئيسي أو جهة مرتبطة، وإذا تم التسليم لرأي الهيئة الخاص بتحقيق واقعة الارتباط، فإن الشركة بهذا الخصوص، تود أن تؤكد على أن ما ذهب إليه الهيئة في تفسيرها المشار إليه بالنسبة للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل يخالف النظام للأسباب التالية:

لقد نص النظام صراحة على إخضاع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية بنسبة ٥% فقط دون النظر إلى واقعة الارتباط، كما نص في الفقرة (أ/٦) على استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لقاء أي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية على ألا تتجاوز نسبة الضريبة ١٥%، أي أن نظام الضريبة أحال إلى اللائحة التنفيذية وخولها تحديد نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بأي دفعات أخرى لم يتضمنها نص المادة (٦٨)، وحيث إن نسبة ضريبة الاستقطاع على خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية قد وردت وبشكل واضح وصريح وغير مفيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر في المادة (٦٨) من النظام الضريبي بواقع ٥% فقط وبغض النظر عن علاقة الارتباط، فلم يعد هناك أي مجال نظامي لتعديل هذه النسبة على الإطلاق.

وعلاوةً على ذلك فإن اللائحة التنفيذية نفسها وفي الفقرة (١) من المادة (٦٣) منها قد نصت صراحة على إخضاع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% فقط، ولم يرد في هذا النص أي قيد يتعلق بصفة المكلف وعلاقة الارتباط من عدمها، وعليه فإن إخضاع المكلف لضريبة استقطاع بنسبة ٥% ينطبق على أي مكلف سواءً دفعت المبالغ



الخاضعة للضريبة إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو أن المنظم قصد عدم إخضاع الجهات المرتبطة لنسبة ٥% لنص على ذلك صراحة، بمعنى آخر أن النص القاضي بتحديد نسبة الضريبة بواقع ٥% لخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية باللائحة التنفيذية يتضمن الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، أما ما نصت عليه المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية من إخضاع دفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة لضريبة استقطاع بنسبة ١٥% فإن هذا يشمل الحالات التي لم يتم النص بشأنها على نسبة محددة.

وحيث إن خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية، قد تم النص بشأنها على نسبة محددة وهي ٥% وبشكل صريح في كل من النظام واللائحة التنفيذية، فإنها غير مشمولة بالفقرة الواردة في اللائحة التنفيذية والمتعلقة بدفعات مقابل خدمات مدفوعة لجهات مرتبطة، وعليه فإنها تخضع للنسبة المحددة في كل من النظام واللائحة وقدرها ٥% فقط، والجدير بالذكر أن اللجنة الاستثنائية قد أخذت في قرارها رقم (١١٢٩) لعام ١٤٣٣هـ، بالتفسير الذي تم الإشارة إليه في المادتين (٦٨) من النظام الضريبي و(٦٣) من اللائحة التنفيذية، وذلك بالنسبة للخدمات الفنية أو الاستشارية حيث أخضعتها لنسبة ٥% بغض النظر عن علاقة الارتباط، وحيث إن اللجنة الاستثنائية قد حكمت بخضوع الخدمات الفنية لنسبة ٥% فقط بالرغم من عدم ورود نص صريح بذلك في المادة (٦٨) من النظام، فإنه ومن باب أولى أن تخضع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية بنسبة ٥% لورود نص صريح بذلك في المادة (٦٨) من النظام، وفي ضوء الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد الشركة أن تطبيق الهيئة لنسبة ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على مبالغ خدمات الاتصالات الهاتفية والدولية والخدمات الفنية التي تدفع إلى جهات مرتبطة يخالف كلاً من النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، وبناءً على ذلك تطالب الشركة بخضوع تلك الخدمات لنسبة ٥% وليس ١٥% في كل الحالات وبغض النظر عن أي علاقة ارتباط.

وقدم المكلف صور عن الاتفاقيات المبرمة مع الشركات الثلاثة باللغة العربية وهي: شركة أ - مصر , شركة ب - مصر , شركة ج , أما شركة أ دبي فإن التعامل معها كان بموجب فاتورة وحيدة.

وقدم في ما يلي بيان بطبيعة الخدمات المقدمة من الشركات الخارجية من وجهة نظر الشركة:

الشركة	طبيعة التعامل	السنة المالية	قيمة التعاملات	الضريبة بموجب ربط المصلحة	الضريبة الواجبة السداد بموجب القرار الابتدائي	ملاحظات
أ مصر	خدمات تأجير	م٢٠٠٦	١,٧٧١,٥٣٥	١٧٧,١٥٤	١٧٧,١٥٤	--
أ مصر	خدمات تأجير	م٢٠٠٧	٣,٧٨٧,٣٨٧	٥٠٨,٨٩٠	٤٧٨,٨٩٠	(١)
أ دبي	خدمات فنية	م٢٠٠٧	٣٠٢,٨٩٦	٤٥,٤٣٤	٣٠,٢٨٩	(٢)
ب مصر	خدمات تأجير	م٢٠٠٨	٤,٥٦٢,٥٠٨	٦٤٢,٧٧١	٦٤٢,٧٧١	--
ج	مشتريات برامج بغرض إعادة البيع بالمملكة	م٢٠٠٨	٢,٣٦٧,٦٢١	٣٥٥,١٤٣	٣٥٥,١٤٣	--
المجموع:	--	--	--	١,٧٢٩,٣٩٢	١,٦٨٤,٢٤٧	--

ملاحظة (١) و(٢):

ملاحظة (٢)	ملاحظة (١)	المبلغ الذي أخضعته المصلحة لضريبة الاستقطاع
٣٠٢,٨٩٦	٣,٧٨٧,٣٨٧	
٤٥,٤٣٤	٥٦٨,١٠٨	ضريبة استقطاع بواقع ١٥%
-	(٥٩,٢١٨)	ناقصًا: ضريبة استقطاع مسددة
٤٥,٤٣٤	٥٠٨,٨٩٠	الرصيد المستحق كما في ربط المصلحة
--	(٣٠,٠٠٠)	ناقصًا: ضريبة استقطاع مسددة تحت اسم شركة ج بدلًا من شركة أ / مصر
(١٥,١٤٥)	--	ناقصًا: ضريبة استقطاع مسددة عند تقديم الاعتراض الابتدائي
٣٠,٢٨٩	٤٧٨,٨٩٠	الرصيد المستحق بعد التعديل

كما قدم فيما يلي ملخص لطبيعة التعاملات مع الشركات المذكورة أعلاه:

- شركة أ مصر وشركة ب مصر:

تؤكد الشركة بأن الخدمات المقدمة من الشركتين المذكورتين أعلاه تتعلقان بخدمات تأجير ساعات على مواقع بالإنترنت لم تتحقق من مصدر للدخل بالمملكة وذلك استنادًا إلى الفقرة رقم (٤/أ) من المادة (٥) من النظام الضريبي والتي تنص على 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 رئيسي 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."

وعليه وكما هو موضح أعلاه فإن تأجير ساعات على مواقع الانترنت لا يعبر بأي حال عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة مما يؤكد أن خدمات التأجير المذكورة أعلاه لم تتحقق من مصدر للدخل بالمملكة، والجدير بالذكر أن توجه الشركة المسبق باعتبار تلك الخدمات تتعلق بخدمات اتصالات هاتفية دولية كان بناءً على رأي الهيئة في معرض ردها على السؤال رقم (٨٦) من الأسئلة الأكثر شيوعًا.

- شركة ج :

تؤكد الشركة بأن طبيعة التعامل مع الشركة المذكورة أعلاه تتعلق بواقعة بيع برامج بغرض إعادة البيع لمستهلكين نهائيين داخل المملكة، بمعنى آخر أن هذا العقد يتعلق بتوريدات ومشتريات لغرض إعادة البيع، وهذا يتبين جليًا من نصوص الاتفاقية،

وقد سبق أن أكدت الهيئة في معرض ردها على السؤال رقم (٨٢) بالأسئلة الأكثر شيوعاً على عدم خضوع مثل هذا التعامل للضريبة لاعتباره بمثابة عقد توريد لا يتحقق من مصدر للدخل بالمملكة.

- شركة أ دبي:

تؤكد الشركة أن الخدمات المقدمة من الشركة المذكورة أعلاه تتعلق بخدمات فنية.

وقدم المكلف للجنة بيان بحركة حساب الموردين والأرصدة الدائنة الأخرى والمصاريف المستحقة، كما قدم مستخرج من حسابات الشركة عن الموردين والأرصدة الدائنة الأخرى والمصاريف المستحقة الظاهرة بالقوائم المالية للسنتين المنتهيتين في ٣١ /١٢/٢٠٠٧م و٢٠٠٨م، وأكد المكلف على أن المبالغ المستحقة، كما وردت بلائحة الاستئناف المقدمة للجنة كانت على النحو التالي:

اسم الشركة	السنة المالية	القيمة	ملاحظات
أ مصر	٢٠٠٧م	٢,٦٠٣,٠٣٥	(١)
ب مصر	٢٠٠٨م	٣,٧٣٠,٣٩١	--
ج	٢٠٠٨م	٢,٣٦٧,٦٢١	--

ملاحظة (١):

بهذا الخصوص تجدر الإشارة إلى أن الشركة قد قامت خلال عام ٢٠٠٨م بتسديد مبلغ (٦٠٠,٠٠٠) ريال من رصيد شركة أ /مصر المبين أعلاه، كما قامت بتسديد ضريبة الاستقطاع المستحقة على المبلغ المدفوع فعلاً، وقدم للجنة نموذج توريد الضريبة للهيئة والغرامة ذات العلاقة، وعليه فإن الرصيد المستحق لشركة أ /مصر بموجب قرار اللجنة الابتدائية، كما في ٣١/١٢/٢٠٠٨م يصبح (٢,٠٠٣,٠٣٥) ريال بعد أن كان (٢,٦٠٣,٠٣٥) ريال، كما في نهاية السنة السابقة أي ٣١/١٢/٢٠٠٧م.

بعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفادت بالاتي:

شركة أ /مصر:

البيانات	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
قيمة التعامل	١,٧٧١,٥٣٥	٣,٧٨٧,٣٨٧	٢,٣٦٧,٦٢١
قيمة فروق ضريبة استقطاع	١٧٧,١٥٤	٥٠٨,٨٩٠	٣٥٥,١٤٣

احتسبت الشركة ضريبة استقطاع بواقع ٥% للخدمات الفنية المقدمة من شركة أ /مصر، وحيث إن هذه الشركة شركة مرتبطة فقد تم احتساب ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% طبقاً للمادة (٦٣) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لأن شركة أ (محل الاعتراض) شركة ذات مسؤولية (٩٥% شركة د (مساهمة مصرية) و٥% شركة أ (دبي) وحيث إن شركة د شريك في شركة أ مصر، لذا فإن إجراء الهيئة صحيح باعتبارها شركة مرتبطة، وفيما يخص قول الشركة أنه في عام ٢٠٠٧م لم يتم دفع المبلغ بالكامل إنما تم دفع مبلغ (١,١٨٤,٣٥٢) ريال والمبلغ المتبقي رصيد مستحق، لذا سيؤخذ ذلك عند صد

ور القرار إذا بقي هذا المبلغ رصيد مستحق وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استثنائية منها القرار الاستثنائي رقم (١١١٠) لعام ١٤٣٣هـ الذي أكد على أن التعاملات التي تتم بين الشركات المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع ويكون خضوعها بنسبة ١٥%.

شركة أ / دبي وشركة ب / مصر:

السنوات	تعاملات مع د دبي ٢٠٠٧م	تعاملات ب مصر ٢٠٠٨م
قيمة البند	٣٠٢,٨٩٦ ريال	٤,٥٦٢,٥٠٨ ريال
قيمة فرق ضريبة الاستقطاع	٤٥,٤٣٤ ريال	٦٤٢,٧٧١ ريال

لم تقدم الشركة ما يثبت أن الشركتين غير مرتبطتين والمتمثلة في عقد التأسيس، كما أن شركة أ دبي تساهم بنسبة في الشركة المعارضة وعليه فإنها تعتبر إحدى الشركات المرتبطة بها وبالتالي فإن إجراء الهيئة صحيح بإخضاعها لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%.

وأضاف ممثلو الهيئة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة بأنه طبقاً لما هو متوفر للهيئة من معلومات وعقود لهذه الشركات ثبت للهيئة أن شركة أ السعودية مملوكة لشركة د بنسبة ٩٥%، وشركة هـ مصر مملوكة لنفس هذه الشركة بنسبة ٩٩%، وشركة و مملوكة ل ز بنسبة ٩٩% أما بالنسبة لشركة ب مصر فتملكها شركة ح بنسبة ٩٩%، وشركة ج مملوكة لشركة ز وبناءً على ما تم إيضاحه اعتبرت الهيئة أن الشركات محل البحث مرتبطة ببعضها، وفيما يخص ما ذكره ممثل الشركة من أن الخدمات المقدمة هي عبارة عن خدمات اتصالات دولية ومشتريات، قدمت الهيئة ثلاثة عقود بين الشركة والشركات الأخرى، وذكرت أنه لم يتضح من تلك العقود أنها خدمات اتصالات دولية ولا مشتريات وإنما هي عقود بيع برامج نظمها هذه الاتفاقيات وتحدد هذه الاتفاقيات نسبة كل طرف من الإيراد ومن ذلك يثبت أنها عبارة عن إتاوات تخضع لنسبة ١٥% كضريبة استقطاع، وذكرت الهيئة أنه حصل سهواً خطأ باعتبار شركة ج مصر هي أ مصر، أما بالنسبة لما ذكرته الهيئة من أنها سوف تراعي في وجهة نظرها في مذكرة رفع الاعتراض أنه لم يتم دفع المبلغ بالكامل (١,١٨٤,٣٥٢) ريال فتؤكد الهيئة أن هذا المستحق لا يستلزم له الدفع حيث إن هذه التعاملات بين جهات مرتبطة ولا يوجد ضرورة لواقعة دفع محددة حيث جرت العادة بين الشركات المرتبطة أن تسوى تعاملاتهم المالية بقيود محاسبية لا تستلزم لها الدفع، وكان مقصد الهيئة في المذكرة أنه إذا لم يثبت أنها جهات مرتبطة للجنة.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة والمبالغ المستحقة لشركة أ مصر، وشركة ب - مصر، و ج، وشركة أ - دبي، وطلبه عدم اعتبار ما حصلت عليه هذه الشركات على أنه مقابل استخدام حقوق "إتاوة" وطلبه التفريق بين الاتفاقيات الموقعة مع هذه الشركات من حيث طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة، وكذلك طلبه التفريق في المعاملة بين المبالغ المدفوعة والمبالغ المستحقة لقاء هذه التعاملات، وتأكيد على أن معظم المبالغ التي أخضعها الهيئة لضريبة الاستقطاع هي مبالغ مستحقة لم يتم دفعها، وأن ما يخضع لضريبة الاستقطاع منها هو مبلغ (٦٠٠,٠٠٠) ريال المدفوع خلال عام ٢٠٠٨م لشركة أ / مصر وسدد عنه ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% كونه مقابل خدمات اتصالات دولية، وأن استناد الهيئة لاعتبار المبالغ المستحقة كمبالغ مدفوعة لكون التعاملات كانت بين جهات مرتبطة ليس له سند نظامي، في حين تتمسك الهيئة بخضوع المبالغ محل

الاستثناء لضريبة الاستقطاع وبنسب 10% كونها مدفوعة مقابل استخدام حقوق "إتاوة" ولجهات مرتبطة للأسباب الموضحة تفصيلاً عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 10/1/1420هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1035) وتاريخ 11/6/1420هـ تبين أن الفقرة (ج) والفقرة (د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل التي حددت الأشخاص الخاضعون للضريبة تنص على: 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، كما أن الفقرة (1) والفقرة (2) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على: 1- تطبيق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة، 2- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (68) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:..." وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ذلك الإيجار الذي حدد بنسبة 5%، والإتاوة أو الربح التي حددت بنسبة 10%، والدفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية التي حددت بنسبة 5%.

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 الآتية:.... والتي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، ومن ضمنها الإتاوة التي تم تحديد سعرها بنسبة 10% والخدمات الفنية أو الاستشارية وخدمات الاتصالات الدولية والتي تم تحديد سعرها بنسبة 5%، وتبين أن الفقرة (3) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية عرفت المقصود بالخدمات الفنية أو الاستشارية حيث نصت على "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 عرفت المادة (الأولى) من النظام الإتاوة، "بأنها الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشمل ولا تقصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية" وعرفت الفقرة (5) من المادة (63) من اللائحة خدمات الاتصال الهاتفية الدولية بأنها أي مبالغ مدفوعة إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات متعلقة بتقديم خدمة الاتصال الهاتفي الدولي من المملكة كما تبين أن تعميم المصلحة رقم (9/3256) وتاريخ 28/6/1429هـ ينص "وبعد دراسة هذه الأنواع من الخدمات على ضوء ما يقضي به النظام الضريبي ولائحته التنفيذية وما هو مطبق في الدول الأخرى، ومن ثم عرض نتيجة ما انتهت إليه الدراسة على أنظار معالي وزير المالية فقد صدر خطاب معاليه رقم (1/4260) وتاريخ 22/4/1424هـ القاضي بخضوع الخدمات الموضحة في الفقرات (1، 2، 3) أعلاه وهي: 1- المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الدولية الهاتفية والتلكس الوسيط، 2- المبالغ المدفوعة للمنظمات الدولية المالكة للأقمار الصناعية مقابل استخدام ساعات فضائية أو دوائر دولية في تلك الأقمار، 3- المبالغ المدفوعة مقابل استئجار ساعات على الكوابل الدولية والانترنت، لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% من إجمالي المبلغ المدفوع لوضوح النصوص النظامية بإخضاعها للضريبة وعدم خضوع المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الموضحة في الفقرة (4) أعلاه المتعلقة بخدمات التجوال الدولي لضريبة الاستقطاع لأنها لا تعد متحققة من مصدر في المملكة لكون ممارسة العمل في هذه الحالة تتم بالكامل خارج المملكة، ولأن

دور شركة الاتصالات المحلية يكون بمثابة دور الوسيط من خلال قيامها بتحصيل قيمة الفاتورة من المشترك السعودي وتسديدها لشركة الاتصالات الأجنبية غير المقيمة نيابة عنه".

وتبين أن الفقرة (٨) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على "تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائر الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام، كما حددت المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (٥) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة فنصت الفقرة (أ) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل على "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ... ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (١/أ) إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة، وفي الفقرة (٤/أ) إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمه في المملكة، وفي الفقرة (٥/أ) إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة، وفي الفقرة (٧/أ) مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو شركة مرتبطة بها، وفي الفقرة (٨/أ) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة، وفي الفقرة (١٠/أ) 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 مشابهه 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، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٥) من النظام على أنه "لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة"، كما نصت المادة (٥) من اللائحة التنفيذية على تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (٣):

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".

ونصت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على "تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من 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".

كما تبين أن قرار وزير المالية رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ تضمن تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (٦٣) حيث نصت في الفقرة (ط) على تعدل الخانتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي:

"إتاوة أو ربح، 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%، كما أن القرار أعلاه في البند (ثانياً) منه نص على أن "يبلغ إلى من يلزمه تنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً".

وبعد دراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة والمبالغ المستحقة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م، حيث يرى المكلف أن تعاملاته مع

الشركات غير المقيمة تتمثل في تقديم خدمات اتصالات هاتفية دولية، وفي مشتريات برامج بغرض إعادة البيع، وفي خدمات فنية، وأنه لا ينطبق على أي منها مفهوم أو تعريف الإتاوة، وإن ضريبة الاستقطاع لا تفرض إلا على المبالغ المدفوعة فعلياً للجهة غير المقيمة و لا يوجد في النظام أو في اللائحة التنفيذية نص يؤيد الهيئة باعتبار المبالغ المستحقة كمبالغ مدفوعة إذا كانت بين جهات مرتبطة، في حين ترى الهيئة أنه لم يتضح لها من نصوص الاتفاقيات المقدمة أن الخدمات تمثل خدمات اتصالات دولية ومشتريات برامج، وإنما هي خدمات بيع برامج نظمتها هذه الاتفاقيات وحددت فيها نسبة كل طرف من الإيراد وبما ترى معه الهيئة أن ما دفع بموجبها كان مقابل استخدام حقوق "إتاوة"، وأن الجهات غير المقيمة التي قدمت هذه الخدمات للمكلف جهات مرتبطة، و المبلغ المستحق لا يستلزم له ثبوت واقعة دفع حيث جرت العادة أن تسوى التعاملات المالية بين الجهات المرتبطة بقيود محاسبية.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور من أهمها هل يوجد مبالغ مدفوعة أو في حكم المدفوعة كالتسويات والمقاصة، وهل هي مدفوعة من مقيم لغير مقيم؟ وما هي طبيعة المبالغ والأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟ كما أن الأمر يتطلب تحديد وتكييف طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من الجهات غير المقيمة بموجب هذه الاتفاقيات، هل هي خدمات اتصالات دولية؟ أم أنها خدمات فنية؟ أم أنها مقابل استخدام حقوق فكرية؟ أم أنها خدمات تأجير (مساحات على المواقع الإلكترونية) ممتلكات ثابتة أو منقولة مستخدمة داخل المملكة أو خارج المملكة أو داخلها وخارجها في أن واحد؟

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية والإقرارات الضريبة المقدمة من المكلف وعلى الكشوف التفصيلية بالمبالغ المستحقة والمسددة لجهات غير مقيمة خلال الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م واطلاعها على صورة الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة للأعوام المذكورة والذي بموجبه تم احتساب ضريبة الاستقطاع والذي يتضمن اسم الجهة والمبلغ المدفوع وطبيعة الأعمال والخدمات المقدمة والنسبة التي تم احتسابها، وكذلك اطلاعها على الاتفاقيات الموقعة بين المكلف وكل من شركة أ /مصر بتاريخ ٢٠٠٧/١/١م، وشركة ب /مصر بتاريخ ٢٠٠٨/١/١م، وشركة ج بتاريخ ٢٠٠٨/١/١م، تبين أن المبالغ التي أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع باعتبارها مدفوعة إلى جهات غير مقيمة هي شركة أ مصر بمبلغ (١,٧٧١,٥٣٥) ريال لعام ٢٠٠٦م وسدد عنه المكلف ضريبة استقطاع بنسبة ٥%، وأخضعت الهيئة لنسبة ١٥% وطالبت المكلف بالفرق، وبمبلغ (٣,٧٨٧,٣٨٧) ريال لعام ٢٠٠٧م سدد المكلف عن جزء من هذا المبلغ ومقداره (١,١٨٤,٣٥٢) ريال ضريبة استقطاع بنسبة ٥% والمبلغ المتبقي ومقداره (٢,٦٠٣,٠٣٥) ريال لم يسدد المكلف عنه ضريبة الاستقطاع والهيئة أخضعت كامل المبلغ لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% وطالبت المكلف بالفرق، وشركة ب مصر بمبلغ (٤,٥٦٢,٥٠٨) ريال لعام ٢٠٠٨م سدد المكلف عن جزء من هذا المبلغ ومقداره (٨٣٢,١١٧) ريال ضريبة استقطاع بنسبة ٥% والمبلغ المتبقي ومقداره (٣,٧٣٠,٣٩١) ريال لم يسدد المكلف عنه ضريبة الاستقطاع وأخضعت الهيئة كامل المبلغ لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% وطالبت المكلف بالفرق، وشركة ج بمبلغ (٢,٣٦٧,٦٢١) ريال لعام ٢٠٠٨م أخضعت الهيئة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، وشركة أ دبي بمبلغ (٣٠٢,٨٩٦) ريال لعام ٢٠٠٧م سدد المكلف عنه ضريبة استقطاع بنسبة ٥% وأخضعت الهيئة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%.

كما تبين أن الاتفاقية الموقعة مع شركة أ /مصر وكذلك الاتفاقية الموقعة مع شركة ب /مصر تنص في البند الثاني على "يقوم الطرف الأول بمشاركة الطرف الثاني في إيراداته الناتجة من بيعه إعلانات على مواقع الطرف الأول ومنها على سبيل المثال ط - ي - ك - ل - م - أو أي مواقع أخرى يتفق عليها الطرفان لاحقاً"، كما تنص في البند الثالث على "تتم عملية البيع للعميل النهائي بدفاتر الطرف الثاني ويقدم عنها فاتورة للعميل ويتم إثبات الناتج عنها كإيراد بالكامل بدفاتره بما يتفق مع الممارسات المحاسبية السليمة، وتكون نسبة المشاركة في الإيراد بين الطرفين بعد إتمام العمليات البيعية وعند المحاسبة الشهرية بنسبة ٧٠% للطرف الأول و٣٠% للطرف الثاني" وتنص الاتفاقية الموقعة مع شركة ج في البند الثاني على "يقوم

الطرف الأول بإمداد الطرف الثاني بالبرمجيات التي يحتاجها لبيعها لعملائه وحسبما تتطلب المواصفات الفنية المطلوبة مع كل برنامج عند طلبه على حد، على أن يكون المقابل هو نسبة من الإيراد الكلي للبيع للعميل النهائي والذي يتم احتسابه حسب طريقة نسبة الإتمام التي تنص عليها المعايير المحاسبية والضريبية" وبنص البند الثالث من تلك الاتفاقية على "يقوم الطرف الأول بالعمل الدائم وكلما يطلب منه ذلك على تثبيت سلاسة سريان البرمجيات المقدمة للطرف الثاني، وكذلك أعمال التطوير والصيانة الدورية لها مما يجعلها تعمل على النسق الأمثل لها والمعدة من أجله، وعلى أن تكون مواكبة لأحدث ما توصلت إليه مثيلاتها بالشركات الأخرى في الأسواق المماثلة" ونص البند السادس من تلك الاتفاقية على "تم عملية البيع للعميل النهائي بدفاتر الطرف الثاني ويقدم عنها فاتورة للعميل ويتم إثبات الناتج عنها كإيراد بالكامل بدفاتره بما يتفق مع الممارسات المحاسبية السليمة ونسبة الإتمام المعتمدة، وتكون نسبة المشاركة في الإيراد بين الطرفين بعد إتمام العمليات البيعية وعند المحاسبة الشهرية بنسبة ٧٠% للطرف الأول و٣٠% للطرف الثاني".

ومن خلال استعراض اللجنة لنصوص هذه الاتفاقيات وقراءتها وصلت إلى قناعة بأنه لا يمكن تصنيف الخدمات المقدمة من الشركات أعلاه على أنها خدمات اتصالات دولية أو خدمات تأجير أو عمليات توريد بضائع وبيع أو ترخيص باستخدام حقوق فكرية "إتاوة" بل ظهر لها أن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة للمكلف من الشركات غير المقيمة يمكن أن تصنف على النحو الآتي:

بالنسبة للعقد الموقع بتاريخ ٢٠٠٧/١/١م مع هـ مصر وكذلك العقد الموقع بتاريخ ٢٠٠٨/١/١م مع شركة ب /مصر فإن الخدمات المقدمة بموجبها تعد خدمات تسويق دعاية وإعلان، وبالنسبة للعقد الموقع بتاريخ ٢٠٠٨/١/١م مع شركة ج فإن الخدمات المقدمة بموجبه تعد خدمات تسويق برمجيات لأن واقع الحال يقضي بأن شركة أ (المكلف) تعتبر وسيطة بين كل من شركتي أ /مصر و ب /مصر من جهة والمستفيد النهائي بالمملكة من جهة أخرى، وذلك بالنسبة لخدمة تأجير مساحة إعلانية على مواقع الشركتين و دور المكلف يقتصر فقط على دور الوسيط مقابل نسبة من الإيرادات، لأن المكلف يقوم بمساعدة مشتركيه في استئجار مساحات إعلانية على المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت المملوكة للشركتين المذكورتين أعلاه (كوسيط) وليس كمالك لحق استخدام المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت كما أن واقع الحال يقضي بأن الخدمات المقدمة من شركة ج تتمثل في قيام المكلف بتسويق وبيع برامج مملوكة لشركة ج لمستهلكين نهائيين داخل المملكة، أما الخدمات المقدمة من شركة أ دبي فالمكلف والهيئة ليس بينهما اختلاف حول طبيعة الخدمات وأنها خدمات فنية، وإنما خلافاً حول نسبة الضريبة التي احتسبتها الهيئة بنسبة ١٥% كونها مقدمة من جهة مرتبطة.

وبناءً عليه وحيث اتضح للجنة أن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة من الشركات غير المقيمة وهي شركة أ مصر وشركة ب /مصر وشركة ج تكيف بأنها خدمات تسويق وحيث إن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة لقاء تقديم مثل هذه الخدمات يُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، وبالتالي فهو من الدخل الخاضعة لضريبة الاستقطاع، وبما أنه لم يرد في نصوص ومواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية أسعار لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل خدمات التسويق فإن مثل هذه الخدمات تصنف وتندرج ضمن الخدمات الأخرى التي ورد ذكرها في المادة (٦٨) من النظام والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية والتي تم تحديد سعر الضريبة على المبلغ المدفوع عنها بنسبة ١٥%، وبالنسبة للمبالغ المتعلقة بالخدمات الفنية المقدمة من شركة أ /دبي وهي مرتبطة فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، وحيث اتضح للجنة أن معظم المبالغ التي أخضعتها الهيئة لضريبة الاستقطاع بموجب ربوط الأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م هي مبالغ مستحقة لم يتم دفعها، وأن ما دفع منها هو مبلغ (٦٠٠,٠٠٠) ريال وهو المبلغ المدفوع خلال عام ٢٠٠٨م لشركة أ /مصر والذي سدد عنه المكلف ضريبة استقطاع بنسبة ٥%، وحيث إن ضريبة الاستقطاع طبقًا للنصوص النظامية المذكورة آنفًا ارتبطت بحدوث واقعة الدفع، وحيث إن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف



المتعاملة، وبما أن الهيئة لم تقدم أي مستند يثبت أن المبالغ التي قامت بإخضاعها لضريبة الاستقطاع هي مبالغ مدفوعة، فإن اللجنة ترى أن ما يخضع لضريبة الاستقطاع هو المبالغ المدفوعة فقط وتبلغ (٦٠٠,٠٠٠) ريال على أن يتم احتساب ضريبة الاستقطاع عنها بنسبة ١٥% لكونها تندرج ضمن الخدمات الأخرى.

وبناءً عليه وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه فإن اللجنة تؤيد الهيئة في إخضاع المبالغ المدفوعة البالغة (٦٠٠,٠٠٠) ريال لضريبة الاستقطاع وبنسبة ١٥% وتؤيد استثناء المكلّف فيما عدا ذلك في الوقت الحاضر، على أن يقوم المكلّف بسداد ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% عن أي من المبالغ محل الخلاف في حال قيامه بدفعها.

### البند الثالث: غرامات التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٣) برفض اعتراض الشركة على غرامات التأخير للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلّف هذا البند من القرار مبدئياً عدم موافقته على قرار اللجنة وذكر أن الشركة تود أن تؤكد عدم أحقية الهيئة في فرض غرامة تأخير سداد على الإطلاق، لاسيما وأن واقع الحال يؤكد بما لا يدع مجالاً للشك، أن الشركة قد تصرفت بحسن نية وأنه يوجد اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الشركة والهيئة، لاسيما وأن الشركة قد بادرت إلى تسديد ضريبة الاستقطاع وفقاً للنظام، وحتى لو لم تسدده حسب تفسيرات واجتهادات الهيئة فإن الشركة لم تتعمد مخالفة النظام الضريبي الجديد عندما استقطعت الضريبة بنسبة ٥% من إجمالي المبالغ المدفوعة (وليس المستحقة) نظير خدمات وليس توريدات، كما أنها لم تتعمد المخالفة عند عدم إخضاع المبالغ المستحقة وقيمة التوريدات لضريبة الاستقطاع وذلك من واقع طبيعة الخدمات التي حصلت عليها من الجهات غير المقيمة لا بل ما قامت به الشركة يؤكد أنها قد بادرت إلى الالتزام بالنظام وقد استندت الشركة في تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع ٥% على خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية والخدمات الفنية أو الاستشارية وإن كانت مدفوعة لجهة مرتبطة، على تفسير المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية والسابق الإشارة إليهما تفصيلاً.

هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أيدت المكلّف في عدم توجب غرامة تأخير السداد في حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع الهيئة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلّف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال القرار الاستثنائي رقم (٩٦٨) لعام ١٤٣١هـ والقرار الابتدائي رقم (٢٩) لعام ١٤٣٢هـ الذي أكد على عدم فرض غرامة تأخير السداد نظراً لوجود اختلاف في وجهات النظر بين الهيئة والمكلّف إضافة لذلك وبافتراض أن الشركة وافقت على المطالبة الضريبية الصادرة من الهيئة، لا بد من التنويه بأن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة الهيئة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ استحقاق ضريبة الاستقطاع.

وحيث إن الهيئة قد عدلت وجهة نظرها عندما اعتبرت الخدمات بمثابة إتاوة، وإذا ما حكمت هذه اللجنة لصالح الهيئة باعتبار الخدمات بمثابة إتاوة تخضع لنسبة ١٥%، فإن هذا التعديل في وجهة نظر الهيئة بحد ذاته يعد سبباً جوهرياً ورئيساً لإعفاء الشركة من غرامة التأخير المترتبة على ذلك.

وذكر المكلّف أن الأنظمة المتعلقة بضريبة الاستقطاع صدرت حديثاً ولأول مرة في المملكة، ومازالت الهيئة وكذلك المكلفين في حيرة من أمرهم لعدم وضوح جوانب مهمة في النظام كما هو الحال بالنسبة لهذا الاستئناف، وعليه فإن الشركة ترى أن اللبس وعدم الوضوح في نظام جديد لم يكتسب الخبرة الكافية في التطبيق بعد تعدد مسببات ومبررات يمكن لهذه اللجنة أو لأي جهة تقاضي الاعتداد بها لإعفاء المكلفين من الغرامات المترتبة على ذلك.

ويتساءل المكلّف أنه عند قيام الهيئة بالربط بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم الإقرار، ما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب غرامة التأخير هل هو تاريخ تبليغ المكلّف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة ٢٥% من الضريبة غير المسددة

وهل من المعقول أن تربط الهيئة على المكلف ١% كغرامة تأخير عن كل (٣٠) يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها ؟

وذكر أن قرار اللجنة الابتدائية يتنافى مع مبدأ عدم فرض الغرامة على المكلف الذي يتصرف بحسن نية، والذي أكدت عليه العديد من القرارات الصادرة في قضايا ضريبية، كما وأن تصرف المكلف وتمسكه بتفسير معين لا ينافي حقيقة كون المكلف كان يتصرف بحسن نية، وفي الختام أكد المكلف على أن الخلاف القائم بين الشركة والهيئة يتعلق بتفسير خاطئ قامت به اللجنة الزكوية الضريبة الابتدائية الثانية بالرياض لطبيعة الخدمات والتعاملات المقدمة، لاسيما وأن نشاط الشركة يعتبر جديد ومستجد في المملكة، مما أدى إلى وجود نوع من اللبس وعدم الوضوح، الأمر الذي أدى إلى مطالبة الشركة بفروقات ضريبة استقطاع وغرامة تأخير كان من الممكن تجنبها لو لم تكن هناك اختلافات جوهرية وفعلية وحقيقية في وجهات النظر.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أفادت بأنها قامت بفرض غرامة تأخير السداد وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية.

### 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 ، في حين ترى الهيئة خضوع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة للفقرة (ج) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تبين أنها تنص على أن "الشخص المسئول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

٢- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب...".

كما تبين أن الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام تنص على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (٦٠) من هذا النظام" وتبين أن الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة تنص على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة (٧١) من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، وتبين أن الفقرة (د/٢) من المادة (٧١) من اللائحة تنص على "تعد المستحقات نهائية في حالة صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم"، كما أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" ، ونصت الفقرة (هـ/١) من المادة (٦٨) من اللائحة على "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة (٦٧) من اللائحة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير في حالات من بينها التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بـ (١٠) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (٦٨) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة ولم يوردها للهيئة وفقاً لأحكام النظام، وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة على المبالغ المدفوعة ومقدارها (٦٠٠,٠٠٠) ريال لجهات غير مقيمة خلال عام ٢٠٠٨م تحكمها نصوص نظامية واضحة كان ينبغي على المكلف الالتزام بها، ونظراً لعدم التزامه بهذه النصوص فإن اللجنة تؤيد الهيئة في إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة تأخير السداد وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام، أما غرامة التأخير التي احتسبتها الهيئة على ضريبة الاستقطاع على المبالغ التي لم يثبت دفعها فإنها تسقط لسقوط أصلها حيث انتهت اللجنة في البند الثاني من هذا القرار إلى تأييد الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة فقط ومقدارها (٦٠٠,٠٠٠) ريال، وبناءً عليه فإن اللجنة تؤيد الهيئة في فرض غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة فقط وتبلغ (٦٠٠,٠٠٠) ريال.

## القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (١٢) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

- ١- تأييد استئناف الهيئة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م بغرق الرواتب والأجور البالغ (٣٧٠,٠٤١) ريال و(١٠٠,١٥٠) ريال وفقاً للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.
  - ٢- تأييد الهيئة في إخضاع المبالغ المدفوعة البالغة (٦٠٠,٠٠٠) ريال لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، وتأييد استئناف المكلف فيما عدا ذلك للحيثيات الواردة في القرار.
  - ٣- تأييد الهيئة في فرض غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع التي تم تأييد الهيئة في احتسابها وسقوط غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع التي لم تؤيد الهيئة في احتسابها لسقوط أصلها.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،