(قرار رقم ٢٩ لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ)

برقم (٣٨/٨)

على الربط الزكوي وضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد: -

في يوم الاثنين الموافق ١٤٣٨/١٢/٢٧هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ) على الربط الزكوي وضريبية الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٨/١٦/٥٨٢٤ وتاريخ ١٤٣٨/٢/٢٣هـ وعلى ما ورد بالمذكرات الإلحاقية وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٥/٢٢هـ التي حضرها عن الهيئة بموجب خطاب سعادة مدير عام الهيئة رقم ١٤٣٨/١٦/١٣٥١٦ وتاريخ ١٤٣٨/٥/٣هـ كل من..... و..... وحضر عن المكلف بموجب الخطاب المصادق عليه من الغرفة التجارية الصناعية بجدة .....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولًا: الناحية الشكلية:

أ – وجهة نظر الهيئة:

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

"أخطرت الهيئة المكلف بالربط بخطابها رقم١٤٣٧/١٦/١٨٠٤٨وتاريخ ١٤٣٧/١٠/٩هـ واعترض المكلف على الربط بخطابه الوارد للهيئة برقم ١٤٣٧/١٦/٥٩٤٥٢وتاريخ ١٤٣٧/١٢/٢هـ، ورغم تقديم الاعتراض خلال الموعد النظامي إلا أنه غير مقبول من الناحية الشكلية وذلك لأن مقدم الاعتراض لم يقدم تفويضًا يخوله بالاعتراض نيابةً عن المكلف."

كما دفعت الهيئة بعدم قبول الاعتراض شكلًا في بند عمولة وكيل محملة بالزيادة وبند ضريبة الاستقطاع على أقساط إعادة التأمين وذلك لأن الاعتراض الاول والذي صدر بموجبة الربط المعدل محل الاعتراض لم يتضمن الاعتراض على هذين البندين كما أن الربط المعدل لم يتطرق لهما.

ب – وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في المذكرة الالحاقية الاولى المشار إليه أعلاه:

" في ذلك نود إيضاح الآتي:

١-أن كافة إجراءات الفحص والربط والتحصيل التي اتخذتها الهيئة تجاه شركة (أ) (ش م ب م) محل الاعتراض، قد قامت بتنفيذها بمواجهة الشركة (ب).

قامت الهيئة بفحص شركة (أ) مستنديًا من خلال الشركة (ب) ومنسوبيها الذين قدموا المستندات التي اتخذتها الهيئة أساسًا للربط.

قامت الهيئة بمخاطبة شركة (أ) على نفس عنوان المراسلة للشركة (ب) – رقم صندوق البريد والرمز البريدي - كما هو ثابت بالربوط الصادرة من الهيئة عن الشركتين والمرفقة بهذه المذكرة.

تمت إجراءات السداد بما يخص شركة (أ) بمعرفة الشركة (ب) ومن حساباتها وتمت التسوية بعرفة الهيئة على حسابات الشركة محل الاعتراض.

فإذا كان التفويض الصادر من الشركة (ب) لا يخول للمفوض إجراء الاعتراضات المتعلقة بشركة (أ)، فمن باب أولى أن تكون جميع إجراءات الفحص والربط والتحصيل التي قامت بها الهيئة في مواجهة الشركة محل الاعتراض عن طريق الشركة (ب) باطلة؛ لتنفيذها في مواجهة غير ذي صفة، فإذا حصنت الهيئة إجراءاتها النظامية بأحكام الفقرة ٧/هـ من المادة السادسة عشر من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي والمتعلقة بالمسؤولية التضامنية، وأحكام الفقرة د من المادة السابعة عشر من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم م/١ وتاريخ ١٤٣٥/١/٢٢هـ، بشأن الإبلاغ النظامي والتي نصت على أنه ما يتعلق بالشركات والمؤسسات الأجنبية التي لها فرع أو وكيل في المملكة – يوجه التبليغ إلى مدير الفرع أو من ينوب عنه أو الوكيل أو من ينوب عنه.

فإن نفس تلك الأحكام هي ما نبني عليه دفوعنا فيما يتعلق بالجانب الشكلي من هذا الاعتراض.

٢- سبق الإشارة إلى أنه تطبيقا للقرار رقم ٢١٩٤ وتاريخ ١٤٣٧/٠١/١٢هـ، ونظرًا لانتفاء جميع شروط اعتبار الشركة مقيمة وفقا للقرار، وذلك بعد نقل المحفظة التأمينية من شركة (أ) إلى الشركة (ب) فلم يعد هنا أي كيان مادي أو معنوي لشركة (أ) في المملكة، وبالتالي أصبحت نظامًا في حكم الجهات غير المقيمة، ولها محل خارج حدود المملكة.

وطبقا للفقرة د من المادة التاسعة عشرة من نظام المرافعات الشرعية والتي تنص على التبليغ عن طريق وزارة الخارجية لتوصيلها بالطرق الدبلوماسية إذا كان مكان إقامة الموجه له التبيلغ خارج المملكة.

وبالتالي فإن ما يجب على الهيئة هو إعادة كل الإجراءات النظامية عن طريق وزارة الخارجية للتنفيذ في مواجهة الشركة المحل الاعتراض وفقا لأحكام النظام السابقة الذكر، أو إيضاح الأسس النظامية التي اعتبرت بها الشركة مقيمة، ورغم ذلك فلم تتم تلك الإجراءات إلا عن طريق الشركة (ب) لتأكد الهيئة من عدم وجود أي كيان مادي أو معنوي لشركة (أ) في المملكة.

٣- تنص المادة الخامسة من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم م/١ وتاريخ ١٤٣٥/١/٢٢هـ، على أنه يكون الإجراء باطلا إذا نص النظام على بطلانه، أو شابه عيب تخلف بسبب الغرض من الإجراء، ولا يحكم بالبطلان برغم النص عليه إذا تحققت الغاية من الإجراء.

ونفيد أنه مع وجود نص نظامي بمسؤولية المشتري التضامنية عن التزامات البائع مع عدم وجود نص نظامي يقضي ببطلان قيام المفوض عن المشتري بالقيام بالإجراءات النظامية نيابة عن البائع إذا كان المشتري مسؤولا مسؤولية تضامنية عن جميع التزامات البائع، وبالتالي فإنه إذا كان الغرض من إجراء الهيئة تحقق في مواجهة الشركة محل الاعتراض، بالمثل فإن الغرض من إجراء (ب) بالتفويض تحقق بنفس الكيفية باعتراضها على ربوط اتخذت كافة الإجراءات النظامية في مواجهتها كمسؤول عن التزامات الشركة محل الاعتراض.

٤- طبقا لواقع الحال فإن الشركة (ب) في تاريخ نقل المحفظة (٢٠٠٩/١/١م) قد حلت محل شركة (أ) فعليًا في كل شيء بداية من المقر والعنوان وحتى التمثيل أمام جميع الجهات باعتبارها مسؤولة عن جميع الأنشطة السابقة التي قامت بها شركة (أ)، ولها امتداد وأثر بعد انتهاء أعمال الشركة في المملكة.

٥- طبقًا لأحكام نظام التأمين التعاوني الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم م/٣٢ وتاريخ ١٤٢٤/٦/٢هـ ولائحته التنفيذية اللذان يحددان شروط وإجراءات تأسيس شركات التأمين في المملكة وينظمان قواعد عملها في أداء الأنشطة التأمينية والخدمات الأخرى المرتبطة بها، فإنه يحظر على الشركة البحرينية محل الاعتراض أن يكون لها أي نشاط في المملكة بعد صدور النظام.

من كل ما تقدم فإن التفويض الصادر عن الشركة (ب) يخول الحق في القيام بكافة الإجراءات النظامية بما في ذلك الاعتراض وحضور الجلسات ويصبح دفع الهيئة بالبطلان الشكلي للاعتراض على غير أساس."

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الهيئة والمكلف، وبرجوع اللجنة إلى ملف الاعتراض ترى اللجنة أنه بانتقال المحفظة التأمينية من المكلف (شركة (أ) البحرين) إلى الشركة الجديدة (ب) تكون الشركة الجديدة قد حلت محل المكلف في كافة التزاماته الزكوية والضريبية وهي المسئولة أمام الهيئة واللجان عن تمثيل المكلف وبالتالي فإن اللجنة ترى صحة التفويض الصادر من الشركة (ب) لممثلها للقيام بكافة الإجراءات النظامية لتمثيل المكلف، كما ترى اللجنة ان إعادة الربط بمثابة ربط جديد يحق للمكلف الاعتراض على بنوده كافة، وعليه ترى اللجنة قبول الاعتراض من الناحية الشكلية لتقديمة خلال المدة النظامية مسببًا ومن ذي صفة.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على ما يلي:

١- الربط على المكلف بموجب نتائج القوائم المالية المجمعة الصادرة من البحرين.

٢- عمولة وكيل محملة بالزيادة.

٣- ضريبة الاستقطاع على أقساط إعادة التأمين.

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

١- الربط على المكلف بموجب نتائج القوائم المالية المجمعة الصادرة من البحرين.

أ – وجهة نظر المكلف:

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

"قامت الهيئة بتعديل نتيجة الحسابات باعتماد صافي الربح العالمي عوضًا عن صافي الربح المحلي حسب المعادلة، وذلك استنادًا إلى القرار الوزاري رقم ٢١٩٤ وتاريخ ١٤٣٧/٠١/١٢هـ، على أساس اعتبار أن مركز الإدارة الرئيسي بالمملكة العربية السعودية تطبيقًا للقرار الوزاري المشار إليه أعلاه، وقد جاء في خطاب الهيئة المشار إليه المرفق به الربط المعدل أن المصلحة تضع الشركة أمام خيارين أولهما القبول بتطبيق المحاسبة الزكوية على الربح العالمي، إما القبول بذلك أو اعتبار الشركة فرع لشركة بحرينية تحاسب ضريبيا وفقا للمادة ١٥ من اللائحة التنفيذية على أساس ضريبة الدخل الربح المحلي وضريبة الاستقطاع على الربح الموزع من الشركة (أوفرع الشركة للشركاء)، وترى الشركة أن الخيارين غير مقبولين للأسباب التالية:

١- أن القرار الوزاري المشار إليه والذي أوضحت الهيئة أنه تمت المحاسبة تطبيقًا له كمطلب من شركات التأمين بغرض محاسبة شركات التأمين على الأعمال التي تقوم بها تلك الشركات من خلال ممارسة العمل بالمملكة العربية السعودية بشكل أساسي، خصوصا إذا كانت معظم إيرادات الشركة خلال سنوات الاعتراض تحققت في فيها، وهذا هو الغرض الأساسي للقرار الوزاري أن تتم محاسبة تلك الشركات عن أعمالها في بالمملكة العربية السعودية لا أن تنسحب تلك المحاسبة على باقي الأنشطة التي تحققت خارج المملكة، وأن محاسبة الشركة عن أعمالها خارج المملكة يناقض غرض القرار الوزاري المشار إليه، وبالتالي فما يجب المحاسبة عنه هو الربح المحلي وليس الربح العالمي.

٢- أن الخيار الثاني الذي عرضته المصلحة في خطابها المذكور بالمحاسبة الضريبية كفرع لشركة بحرينية على الربح المحلي ومن ثم إخضاع توزيعات الربح لضريبة الاستقطاع، فإن ذلك يخالف أحكام النظام الضريبي ولائحته التنفيذية لأن الشركاء في الشركة البحرينية هم:

أ. شركة (و) – شركة سعودية مقيمة مؤسسة وفقًا لأنظمة المملكة بنسبة٩٧%

ب.السيد / ..... – شخص سعودي الجنسية مقيم بنسبة ٣ %

وبالتالي فإن التوزيعات إلى الشركاء إذا تمت من الشركة بالبحرين فهي من غير مقيم إلى مقيم، وإذا تمت من الفرع بالمملكة فهي من مقيم إلى مقيم وهي في كلتا الحالتين لا تخضع لضريبة الاستقطاع، وعليه فإن تطبيق الهيئة المذكور في خطابها غير صحيح من الناحية النظامية.

وعليه فإن الشركة تطلب اعتمادًا صافي الربح المحلي وليس العالمي في المحاسبة الزكوية عن الأعمال التي تمت داخل المملكة العربية السعودية، وليس طبقًا لصافي الأرباح العالمية الواردة في الميزانيات العالمية وتعديل الربط به."

كما قدم المكلف مذكرة إلحاقية لم تخرج عما سبق وقدمه في اعتراضه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

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

" - تمت محاسبة المكلف للأعوام محل الاعتراض بموجب ضوابط القرار الوزاري رقم (٢١٩٤) وتاريخ ١٤٣٢/٧/١٢هـ الخاص بتفسير مفهوم الإدارة الرئيسة المنصوص عليها في المادة (٣) من نظام ضريبة الدخل، وذلك لتحديد بلد الإقامة ومنه يتم تحديد نوع المكلف هل هو مقيم في المملكة أم منشأة دائمة لغير مقيم ويعمل في المملكة وذلك لغرض تحديد التزامه هل هو التزام ضريبي أم زكوي حسب كيانه القانوني وجنسية الشركاء، والقول بأن القرار يخص الأمور الضريبية غير صحيح - بناءً على ماذكر - حيث استوفت شروط الإقامة بالمملكة، وحيث توفر الشرط الأول والثالث من شروط القرار الوزاري المشار إليه أعلاه، وبالتالي طبقت الهيئة بحق المكلف البند ثانيًا من القرار المذكور والذي نص على (إذا أصبحت شركة الأموال وفقًا لما تم تعريفه في الفقرة السابقة (أولًا) مقيمة في المملكة فإنها تخضع لجميع الأحكام والمتطلبات النظامية المطبقة على كافة شركات الأموال المقيمة ويتعين عليها التصريح بإقراراتها السنوية عن الدخل المتحقق لها من عملياتها وعمليات فروعها داخل المملكة وخارجها).

- إن عدم قبول المكلف تطبيق ضوابط القرار الوزاري رقم (٢١٩٤) وتاريخ ١٤٣٢/٧/١٢هـ يعني الانتقال إلى تطبيق المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل باعتبار فروع الشركة البحرينية العاملة بالمملكة منشأة دائمة لغير مقيم وإخضاع صافي دخلها المعّدل بالكامل لضريبة الدخل وإخضاع أي مدفوعات من الفروع إلى خارج المملكة العربية السعودية لضريبة الاستقطاع."

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على الربط على المكلف بموجب نتائج القوائم المالية المجمعة للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، تبين للجنة أن المكلف استوفى الشروط اللازمة لكونه مقيمًا واستنادًا إلى القرار الوزاري رقم (٢١٩٤) وتاريخ ١٤٣٢/٧/١٢هـ ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- عمولة وكيل محملة بالزيادة.

أ – وجهة نظر المكلف:

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

"قامت الهيئة بإضافة بند عمولة وكيل محملة بالزيادة إلى الوعاء الزكوي كفرق عمولات وكلاء التأمين الزائدة عن النسبة المسموح بها نظامًا وهي (٣%) حسب قرار معالي وزير التجارة والصناعة وكذلك حسب أحكام الفقرة الثامنة من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي المتعلقة بالمصاريف غير جائزة الحسم من الوعاء الضريبي لشركات التأمين.

و في هذا الصدد نود أن نوضح أنه حسب المستندات المقدمة للهيئة وحسب القوائم المالية فإن العمولات المدفوعة لم تجاوز النسبة المسموح بها حسب المصرح عنه بالقوائم المالية، وكذلك فإن تلك العمولات المشار إليها دفعت إلى الوكيل شركة(ج) والتي تتم محاسبتها زكويًا لدى الهيئة بالملف رقم .....، وهذه العمولات دخلت ضمن إيرادات الشركة المذكورة التي حوسبت عنها زكويا ودفعت عنها الزكاة الشرعية، وأن إخضاع تلك العمولات مرة أخرى بعدم حسمها من الوعاء الزكوي للشركة هو ثني في الصدقة نهى عنه رسول الله صلى الله عليه وسلم بالحديث الشريف "لا ثني في الصدقة" – متفق عليه.

ومن ناحية أخرى فإن تلك العمولات تعد من المصروفات واجبة الحسم زكويا لأنها مصروفات حقيقية لازمة للنشاط ومؤيدة بمستندات ثبوتية، وهي تعد تكليفًا واجبًا على الربح الخاضع للزكاة.

بناءً على ما تقدم فإن الشركة تطلب تعديل الربط واعتماد حسم مبالغ عمولة الوكيل المحملة بالزيادة من الوعاء الزكوي المعدل للشركة."

كما قدم المكلف مذكرة الحاقية لم تخرج عما سبق وقدمه في اعتراضه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

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

" المكلف لم يقدم رفق اعتراضه أي بيانات أو مستندات تدعم طلبه حتى يمكن دراستها."

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على عمولة وكيل محملة بالزيادة للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الالحاقية، تبين للجنة أن الخلاف مستندي ولم يقدم المكلف المستندات الداعمة لوجهه نظره حيال هذا البند بالرغم من طلب اللجنة له بتقديم أي مستندات داعمة في خطاب الدعوة لحضور جلسة المناقشة وعليه ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٣- ضريبة الاستقطاع على أقساط إعادة التأمين.

أ – وجهة نظر المكلف:

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

"قامت الهيئة باحتساب فروق ضريبة الاستقطاع المفروضة على أقساط إعادة التأمين المدفوعة لمعيدي التأمين غير المقيمين على إجمالي أقساط إعادة التأمين المدفوعة لمعيدي التأمين غير المقيمين من واقع الحسابات العالمية للشركة.

و تنقسم الفروق التي نعترض عليها إلى:

١- فروق ناتجة من احتساب الاستقطاع على أرقام لا تطابق أقساط إعادة التأمين المحلي لدى جهات غير مقيمة بواقع (٥٧٩،٤٨١ ريالًا).

٢- فروق استقطاع ناتجة عن استقطاع الضريبة على أساس إجمالي أقساط إعادة التأمين وليس الصافي المدفوع حسب نصوص النظام، والناتجة عن إعادة تأمين لدى شركات مقيمة بدول عقدت معها المملكة اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي، بواقع باقي فروق الاستقطاع (١٥،٥٠٨،٢٥٢ ريالًا).

و فيما يتعلق بفروق إعادة التأمين المحلي فبيانها كما يلي:

	الفروق حسب الربط المعدل			
العام	أقساط إعادة التأمين	ضريبة الاستقطاع	المسدد	الفروق
٢٠٠٥	١٧٦،٧٧٢،٥٣٧	٨،٨٣٨،٦٢٧	٣،٨٢٢،٢٣٩	٥،٠١٦،٣٨٨
٢٠٠٦	٢٥٨،٦٠٢،١٧٢	١٢،٩٣٠،١٠٩	٢،٥٤٧،٧٨٥	١٠،٣٨٢،٣٢٤
٢٠٠٧	٢٠٣،٤٨٥،٦٩٢	١٠،١٧٤،٢٨٥	٩،٧٣٦،٣٧١	٤٣٧،٩١٤
٢٠٠٨	١٤٥،١٥٦،٤٣١	٧،٢٥٧،٨٢٢	٧،٠٠٦،٧١٣	٢٥١،١٠٩
	٧٨٤،٠١٦،٨٣٢	٣٩،٢٠٠،٨٤٢	٢٣،١١٣،١٠٨	١٦،٠٨٧،٧٣٤
	الفروق حسب الأرقام الصحيحة			
العام	أقساط إعادة التأمين	ضريبة الاستقطاع	المسدد	الفروق
٢٠٠٥	١٧١،٤٧٢،٩٣٠	٨،٥٧٣،٦٤٧	٣،٨٢٢،٢٣٩	٤،٧٥١،٤٠٨
٢٠٠٦	٢٥٧،٣٤٧،٦٤٢	١٢،٨٦٧،٣٨٢	٢،٥٤٧،٧٨٥	١٠،٣١٩،٥٩٧
٢٠٠٧	١٩٨،٤٥٠،٢٠٠	٩،٩٢٢،٥١٠	٩،٧٣٦،٣٧١	١٨٦،١٣٩
٢٠٠٨	١٤٥،١٥٦،٤٣١	٧،٢٥٧،٨٢٢	٧،٠٠٦،٧١٣	٢٥١،١٠٩
	٧٧٢،٤٢٧،٢٠٣	٣٨،٦٢١،٣٦٠	٢٣،١١٣،١٠٨	١٥،٥٠٨،٢٥٢
			فرق الأقساط المحلية	٥٧٩،٤٨١

أما بشأن فروق إجمالي الأقساط عن صافي الأقساط والفروق على إعادة تأمين لدى شركات مقيمة بدول عقد معها اتفاقيات، فنشير إلى ما يلي:

بالنسبة للأحكام النظامية الواردة في النظام الضريبي:

فقد نصت المادة (٦٨) من النظام الضريبي في الفقرة (أ) منها على الآتي:-

"يجب على كل مقيم سواءً كان مكلفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع.....

في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي.....

كما نصت الفقرة (هـ) على الآتي:-

" إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة.....

ونصت الفقرة (و) على الآتي:-

" إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسددًا إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل.....

وكذلك نص الفقرة (ز) منها التي نصت على الآتي:-

" إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف.....

بالإضافة إلى ما نصت عليه اللائحة التنفيذية للنظام في الفقرات (٢) , (٤) , (٧) من المادة الثالثة والستين، فقد نصت على الآتي:

٢- يقصد بأتعاب الإدارة: المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة.....

٤- يقصد بالدفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري: أي دفعات مقابل شراء تذاكر أو تكاليف شحن جوي أو بحري مدفوعة في المملكة.....

٧- يقصد بأي دفعات أخرى: أي مبالغ مدفوعة لغير مقيم من مصدر في المملكة.....

ومما تقدم يتضح أن جميع النصوص النظامية السابقة تصر وتؤكد على خضوع المبلغ المدفوع (المسدد للجهة الأجنبية غير المقيمة) للضريبة، وهذا يعني أن العبرة في الخضوع لضريبة الاستقطاع هو المبلغ المدفوع والمحول للجهة الأجنبية وهو في الحقيقة المبلغ الفعلي الذي استفادت به تلك الجهة والذي يجب أن يخضع للضريبة حسب النصوص النظامية المبينة أعلاه.

ونقيضًا للفقرة أعلاه فلقد نصت الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي على الآتي:-

"يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية.....

وكذلك نصت الفقرة (٨) من نفس المادة على الآتي:-

" 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."

ومما تقدم يتبين أن هناك تناقضًا وعدم اتساق بين الفقرتين الأخيرتين ـ (١ و٨) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي ـ وباقي النصوص النظامية التي سبقتها وهى نصوص صريحة وواضحة في أن ما يخضع لضريبة الاستقطاع هو المبلغ المدفوع (المحول للجهة الأجنبية) بموجب النظام الضريبي.

وبتطبيق أحكام النصوص النظامية التي أكدت على خضوع المبلغ المدفوع للضريبة على نشاط إعادة التأمين فيما يتعلق بأقساط إعادة التأمين المدفوعة لشركات إعادة التأمين الأجنبية غير المقيمة، نجد أن المبلغ الصافي المدفوع لهذه

الشركات هو الذي يخضع للضريبة حسب النصوص النظامية المشار إليها أعلاه، ذلك مع الأخذ في الاعتبار أن المبلغ المحسوم من القيمة الإجمالية لأقساط إعادة الأمين يتمثل في العمولات المخصومة بمعرفة شركات التأمين المقيمة، وكذلك المطالبات الخاصة بوثائق التأمين، والتي تدخل ضمن إيراداتها وتتم المحاسبة عليها زكويًا أو ضريبيًا.

وفي هذا الصدد نشير إلى أنه في كل الأحوال فإن نصوص النظام الضريبي هي الواجبة النفاذ وأن ما يرد في اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي يجب أن يفسر ويوضح نصوص ومواد النظام الضريبي، ويضعها موضع التنفيذ، وهذا ما تؤكده المادة (٢٠) من النظام الأساسي للحكم الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (أ/٩٠) وتاريخ ١٤١٢/٠٨/٢٧هـ والتي نصت على الآتي:-

" لا تفرض الضرائب أو الرسوم إلا عند الحاجة وعلى أساس من العدل.. ولا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام."

ويؤكد النص الأخير على أن فرض أو تعديل أو تعديل أو إلغاء أو الإعفاء من أي ضريبة لا يجب أن يتم إلا بموجب النظام الذي يصدر بشأنها وهو النظام الضريبي في هذه الحالة، مما يبين بشكل حاسم أن النصوص النظامية في النظام الضريبي هي المعتبرة وهى التي تكون محل الفصل في حالة التناقض وعدم الاتساق بينها وبين أحد النصوص في اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي.

وخلاصة القول فإن ما يجب أن يخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا لنصوص النظام الضريبي هو المبلغ المدفوع المحول لشركات إعادة التأمين مقابل نشاط إعادة التأمين، وكذلك وفق النصوص المشار إليها في اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي , أما النصان المناقضان لهذا الحكم (الفقرتان (١),(٨) من المادة (٦٣) من اللائحة) في اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي فإن الأولى بالتطبيق هو نصوص النظام الضريبي حسب ما أكدته المادة (٢٠) من النظام الأساسي للحكم المشار إليها.

أما فيما باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي عقدتها المملكة فباستطلاع النصوص المتعلقة بالموضوع في الاتفاقيات الضريبية التي أبرمتها المصلحة مع الدول الأخرى (عدد ٣٥ اتفاقية نافذة) نجد أن جميع الاتفاقيات الضريبية تنص على معالجة مستقلة لنشاط التأمين في ظل أحكام كل اتفاقية وأن جميع هذه الاتفاقيات أيضًا لم تنص صراحة على معالجة نشاط إعادة التأمين باستثناء الاتفاقية مع فرنسا، وكذلك فيما يتعلق بالاتفاقية مع جمهورية أوزبكستان، وفيما عدا ذلك فإن الاتفاقيات تنص على معالجة نشاط التأمين دون النص صراحة على المعالجة التي تقرها الاتفاقية لنشاط إعادة التأمين.

وفي هذا الصدد فإننا نشير إلى الآتي:

أن نشاط إعادة التأمين يختلف تمامًا من الناحية الإجرائية والفنية عن نشاط التأمين فكل منهما له تكييفه النظامي وفقًا للأنظمة المعمول بها في المملكة في هذا الشأن حيث فرق كل من نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني ولائحته التنفيذية بين نشاطي التأمين وإعادة التأمين حيث إن الترخيص للعمل في هذا النشاط الأخير يتطلب مضاعفة رأس المال كما أن أعمال إعادة التأمين الصرفة تتطلب رأس مال مضاعف بشكل جوهري عن رؤوس أموال شركات التأمين.

نصت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية في الفقرة ٢ منها على الآتي:

يعد المكان الذي يمارس فيه غير المقيم نشاط التأمين و/أو إعادة التأمين من خلال وكيل له بمثابة منشأة دائمة لغير المقيم حتى لو لم يصرح للوكيل بالتفاوض وإنجاز العقود عن غير المقيم.

وبالتالي فقد تمت التفرقة بين نشاطي التأمين وإعادة التأمين بموجب النص النظامي أعلاه.

لم تتم الإشارة في أي من الاتفاقيات المبرمة إلى إعادة التأمين (عدا الاتفاقية مع جمهورية اوزباكستان) وإنما اقتصرت على التأمين فقط باستثناء الاتفاقية مع فرنسا والتي لم يذكر بها التأمين أو إعادة التأمين ومن المسلم به أن أحكام

هذه الاتفاقيات المتعلقة ببنود الدخل المشار إليها بكل اتفاقية هي أحكام خاصة تطبق على تلك البنود فقط دون غيرها وأن ماعدا ذلك يطبق علية الأحكام العامة بالاتفاقية ومنها الدخل الناتج لغير المقيم من نشاط إعادة التأمين.

فيما يخص الاتفاقية مع تونس فإن النص يخص الدخل المتحقق من نشاط التأمين ولم يذكر نشاط إعادة التأمين.

وفيما يخص المادة الخامسة من بعض الاتفاقيات ورد فيها الآتي:

إن مشروع التأمين التابع لدولة متعاقدة يعد له منشاة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا حصل أقساط تأمين في إقليم تلك الدولة المتعاقدة الأخرى أو أمن ضد مخاطر موجودة فيها.

فإن مشروع التأمين لا يعني بالضرورة مشروع التأمين وإعادة التأمين حيث اتبع ذلك تحصيل أقساط تأمين وليس أقساط إعادة تأمين مما يؤكد أن مشروع التأمين لا يتضمن بالضرورة نشاط إعادة التأمين.

وعلى افتراض أن مشروع التأمين يتضمن نشاط إعادة التأمين وهو افتراض في غير محله، فإن المعاملة النظامية وفقاّ للاتفاقية تكون بوجود منشأة دائمة لمشروع التأمين في المملكة والذي يجب أن تتم محاسبتها وفقًا لذلك، وهو ليس الإجراء المتبع في كافة الحالات ومنها على سبيل المثال الشركات المقيمة في كل من إسبانيا والهند واليابان.

تنص المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي في الفقرة ٢ منها على ما يلي:

٢- أقساط التأمين وإعادة التأمين في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا كانت العين المؤمن عليها موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المؤمن مقيمًا في المملكة.

ج- إذا كان التأمين على أنشطة أو أخطاء مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة.

ويدل النص أعلاه بشكل واضح على التفرقة ما بين أنشطة التأمين وإعادة التأمين، ومن ناحية أخرى فالفقرتان (أ،ج) تخصان التأمين والفقرة ب تخص إعادة التأمين وهذا يؤكد ما ورد في أعلاه من أن النص النظامي فرق ما بين التأمين وإعادة التأمين.

ومما تقدم وبموجب النصوص والأحكام المطبقة في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي المشار إليها فأنه يجب أن تكون هناك معاملة مستقلة لنشاط إعادة التأمين وأنه إذا لم يتم النص صراحة في الاتفاقية على معاملة نشاط إعادة التأمين في هذه الحالة يتم الرجوع للحكم العام في الاتفاقية والذي يتعلق بأنواع الدخول التي تحققها منشأة في إحدى الدولتين المتعاقدتين في الدولة المتعاقدة الأخرى.

وتطبيق الحكم العام في هذه الحالة يعني ألا تخضع أقساط إعادة التأمين – المدفوعة لشركات مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إلا عند وجود منشأة دائمة لهذه الشركات في المملكة حسب الشروط والأحكام التي تحددها كل اتفاقية للمنشأة الدائمة وفي حالة وجود منشأة دائمة للشركة التي تقوم بإعادة التأمين في المملكة فإن المنشأة الدائمة في هذه الحالة تخضع للضريبة في المملكة وفقًا لأحكام الاتفاقيات والنظام الضريبي.

وأنه في حالة عدم وجود منشأة دائمة للشركة التي تقوم بإعادة التأمين في المملكة فإن إقساط إعادة التأمين المدفوعة لشركات إعادة التأمين المقيمة – لا تخضع للضريبة في المملكة وفقًا لأحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وبناءً على ما سبق فإننا نطالب بتطبيق أحكام الاتفاقيات الضريبية على أقساط إعادة التأمين وفق ما أشرنا إليه عاليه مع حفظ كافة الحقوق النظامية والإجرائية الأخرى.

وعليه فإن الشركة تطالب بتطبيق أحكام النظام الضريبي حسب ما أشرنا إليه عاليه بتطبيق ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة (المحولة) لشركات إعادة التأمين الأجنبية في الدول التي لا توجد معها اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي وما يستتبعه ذلك من آثار باسترداد فروق الاستقطاع.

وبتطبيق أحكام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على إعادة التأمين لدى شركات إعادة التأمين الأجنبية في الدول التي توجد معها اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي وما يستتبعه ذلك من آثار باسترداد كامل ضريبة الاستقطاع.

كما أن الشركة تعترض على احتساب غرامات تأخير على الفروق المشار إليها أعلاه حيث إن غرامات التأخير محسوبة على المدة التي سبقت قيام الهيئة بالربط على الشركة من واقع الربط المشار إليه، وإذا أخذنا في الحسبان أن الأعوام التي يتم المحاسبة عنها هي من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٨م فإن الغرامات المحسوبة حتى عام ٢٠١٥م سوف تفوق المبلغ الأصلي للفروق (إن وجدت)، وهذا يخالف الأنظمة والقواعد المرعية في التعاملات في معظم الدول.

كما نود أن نضيف أن التأخير في سداد أي فروق إن وجدت إنما يقع عبؤه على الهيئة وليس الشركة لأن الهيئة كان يجب عليها عند تقديم البيان السنوي للاستقطاع أن تطلب في حينه المستندات والبيانات اللازمة لاحتساب فروق الاستقطاع، وأن مضي تلك المدة دون محاسبة كان السبب الأساسي في وجود تلك الفروق.

ولذلك فإن الشركة تطالب بإلغاء كامل فروق ضريبة الاستقطاع البالغة (١٦،٠٨٧،٧٣٥ ريالًا) والغرامات المفروضة عليها."

كما قدم المكلف مذكرة إلحاقية لم تخرج عما سبق وقدمه في اعتراضه.

ب – وجهة نظر الهيئة:

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

" ذكر المكلف في اعتراضه على البند (ص٣) أنه يعترض على:

أ-فروق ناتجة عن احتساب ضريبة الاستقطاع على أرقام لا تطابق أقساط التأمين المعادة حسب ما تظهره نتائج القوائم المالية للفروع العاملة بالمملكة فقط، وهذا أمر طبيعي لأن جمع البيانات التي يتم التعامل معها عند تحديد المستحقات على الشركة تؤخذ من القوائم المالية المجمعة الصادرة في البحرين، وذلك بموجب ضوابط القرار الوزاري رقم (٢١٩٤) وتاريخ ١٤٣٢/٧/١٢هـ كما أسلفنا، وقد ناقشت الهيئة المكلف بخطابها رقـم (١٦/٤٠١٦) وتاريخ ١٤٣٣/٦/٢٢هـ ورد بخطابه الوارد برقم (١٤٣٥/١٦/١٨٩٩٧) وتاريخ ١٤٣٥/٦/١٥ البند سادسًا (مرفق) وهو الذي تم الاعتماد عليه حيث إنه مطابق لما تظهره القوائم المجمعة.

ب-فروق ناتجة عن احتساب ضريبة الاستقطاع على أساس إجمالي أقساط إعادة التأمين وليس الصافي، ويقصد بالصافي قيمة الأقساط مستبعدًا منها قيمة العمولات والتعويضات.

تستند الهيئة عند محاسبة المكلفين على هذا البند إلى نص الفقرتين (١و٨) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل وقد اعتمدت الهيئة فصل الأقساط المعادة خارجيًا على إجابة المكلف على مناقشة البند بالخطاب المذكور أعلاه، وتتمسك الهيئة بصحة إجرائها.

قسط التأمين "إعادة التأمين":

توضح الهيئة بأنه من الجانب المهني فإن طبيعة قسط التأمين وطبيعة قسط إعادة التأمين واحدة من حيث التعويض وجغرافية المخاطر وتوزيعها، حيث إن أطراف قسط التأمين هم المؤمن له وشركة التأمين مصدرة البوليصة، وأطراف قسط إعادة التأمين هم شركة التأمين مصدرة البوليصة والشركة التي تقوم بإعادة التأمين "الأول مؤمن له والثاني مؤمن" وكلا

النوعين يخضعان لنفس الدورة الفنية والمالية ويعاملان محليًا بموجب لائحة مراقبة شركات التأمين وعالميًا بوجب معايير دولية وإرشادات نادي الحماية، على أنهما قسط تأمين، بمفهوم أن قسط التأمين مرتبط بالتعويض المسلم للمؤمن له وقسط إعادة التأمين مرتبط بحصة الشركة التي تقوم بإعادة التأمين من التعويض حسب اتفاقية الإعادة بينهما وشركة التأمين "المؤمن له"، ولذلك نظمت المادة (٢) والمادة (٥) والمادة (٩) والمادة (١٥) والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل هذا النوع من النشاط على هذا المفهوم.

- الاتفاقيات الضريبية ونشاط التأمين:

بالنسبة لموضوع معالجة الاتفاقيات الضريبية لبوالص التأمين المدفوعة لشركة مقيمة في دولة تربطها بالمملكة اتفاقية تجنب ازدواج ومنع التهرب الضريبي فإنه وفقًا لنموذج المملكة في الاتفاقيات الضريبية وفي أغلبها ينص في بنود البروتوكول المرفق بالاتفاقية على أن أقساط التأمين يطبق بشأنها النظام المحلي للدولة المتعاقدة وأحيانًا توضع ضمن الفقرة السابعة في الاتفاقية مثل: بريطانيا وإيرلندا، علمًا بأن طبيعة قسط التأمين وقسط إعادة التأمين واحدة من حيث تحمَّل المخاطر كليًا أوجزئيًا، حيث يتحدان في أنهما يمثلان تحمَّل جزءًا من مخاطر العين أو النشاط المؤمن ولا فرق بينهما في المعاملة الضريبية."

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على ضريبة الاستقطاع على أقساط إعادة التأمين للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الزكوي الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، ترى اللجنة التالي:

أولًا: فروق الاستقطاع لأقساط التامين عن فرع المملكة فقط:

لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة لوجهه نظره وعليه ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف.

ثانيًا: فروق ضريبة الاستقطاع نتيجة احتساب إجمالي أقساط التأمين واعادة التأمين:

ترى اللجنة أن إجمالي هذه المبالغ يخضع لضريبة الاستقطاع وذلك حسب ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (٦٣) في تعريفها للمبلغ الخاضع لضريبة الاستقطاع بأنه "كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل" وعليه ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف.

ثالثًا: اتفاقيات عدم الازدواج الضريبي:

لم يقدم المكلف البيانات التفصيلية والمستندات اللازمة لتأييد وجهة نظرة وعليه ترى اللجنة رفض اعتراضه.

رابعًا: غرامات التأخير:

استنادًا إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف

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

أولًا- الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف/ شركة (أ) "البحرين" على الربط الزكوي وضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

ثانيًا- الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المكلف على بند الربط على المكلف بموجب نتائج القوائم المالية المجمعة الصادرة من البحرين للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض اعتراض المكلف على بند عمولة وكيل محملة بالزيادة للحيثيات الواردة في القرار.

٣- رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع على أقساط إعادة التأمين للحيثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلًا للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يومًا من تاريخ إبلاغه، وفقًا للمادة الثالثة والعشرين من اللائحة التنفيذية للقواعد والإجراءات المنظمة لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٠٨٢ وتاريخ ١٤٣٨/٦/١هـ، وطبقًا للمادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

والله ولي التوفيق،،،