

(قرار رقم ٦ لعام ١٤٣٨ هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض برقم (٢/٣٠) المقدم من المكلف / شركة (أ)

برقم (٢/٣٠)

على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد: -

في يوم الخميس الموافق ١٤٣٨/٣/٢٣ هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٧/١٦/٢١١٣٠ وتاريخ ١٤٣٧/١١/١٢ هـ وعلى ما ورد بالمذكرات الإلحاقية وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٣/٥ هـ التي حضرها عن الهيئة بموجب خطاب الهيئة رقم ١٤٣٨/١٦/٦٣٩٣ وتاريخ ١٤٣٨/٢/٢٩ هـ كل من ..... و ..... و ..... وحضر عن المكلف بموجب الخطاب رقم بدون وتاريخ ١٤٣٨/٣/٣ هـ كل من ..... و .....

**فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:**

**أولاً: الناحية الشكلية:**

**وفيما يلي وجهة نظر كل من الهيئة والمكلف ورأي اللجنة:**

**أ- وجهة نظر الهيئة:**

**فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصاً في مذكرة الاعتراض المشار إليها أعلاه:**

"الاعتراض غير مقبول من الناحية الشكلية لوروده بعد الموعد النظامي المحدد بـ (٦٠) يوماً طبقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٦٦) من النظام الضريبي وذلك لأن ما أورده المكلف باعتراضه بخصوص الناحية الشكلية وتاريخ الاستلام المرفق (٣) يرتبط بخطاب مرسل من المصلحة إلى ..... ولا يرتبط بخطاب الربط المرسل للمكلف على مكتب المحاسب القانوني له ..."

**ب- وجهة نظر المكلف:**

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

**(أ)** "لقد طلب منا الفرع تقديم اعتراضه على ربط المصلحة المذكور أعلاه وذلك بموجب أصل خطاب التوكيل المرفق (كشف رقم ٢) الصادر عن الفرع إلى مكتبنا لتقديم الاعتراض.

**(ب)** لقد أصدرت المصلحة خطاب الربط قيد الاعتراض بتاريخ ١٤٣٦/١١/١١ هـ الموافق ٢٦ أغسطس ٢٠١٥، وقد تم استلام خطاب الربط بتاريخ ١٤٣٦/١٢/١ هـ الموافق ١٤ سبتمبر ٢٠١٥، وذلك حسب كشف الإجراءات الصادر عن البريد السعودي والمرفق بطيه صورة عنه (كشف رقم ٣)، وحيث قدم هذا الاعتراض بتاريخ ١٤٣٧/١/٣٠ هـ

الموافق ١٢ نوفمبر ٢٠١٥، فإن الاعتراض يقع ضمن المهلة المحددة نظامًا وهي ستون يومًا من تاريخ استلام خطاب الربط.

(ج) سداد الفروقات الضريبية الناجمة عن البنود الغير معترض عليها:

استنادًا إلى الفقرة (ب) من المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل السعودي والفقرة (٣) من اللائحة التنفيذية، المتعلقين بوجود تسديد المستحق عن البنود غير المعترض عليها خلال المدة النظامية للاعتراض، وعلى الرغم من اعتراض الفرع على إصدار الربط للعام لسعادتكم شيك مصدق بمبلغ ١٩٧,٠٠٣ ريالاً سعودية على النحو التالي:

ريال سعودي	بيان
٤٨,٤٤٨	مبالغ مسددة تحت حساب ضريبة الدخل والغرامة لعام ٢٠١٠
١,٤١٦	مبالغ مسددة تحت حساب ضريبة الدخل والغرامة لعام ٢٠١١
٤٩,٨٦٤	إجمالي المبالغ المسددة عن البنود الغير معترض عليها فيما يخص ضريبة الدخل
ريال سعودي	بيان

١٤٣,١٠٠	مبالغ مسددة تحت حساب ضريبة الاستقطاع والغرامة عن مبلغ الدفعة لشركة (ب) والبالغة ١,٦٤٤,٨٠٣ ريالاً سعودية
٤,٠٣٩	مبالغ مسددة تحت حساب ضريبة الاستقطاع والغرامة عن مبلغ الدفعة لشركة (ق) والبالغة ٥٤,٣٧٥ ريالاً سعودياً
١٤٧,١٣٩	إجمالي المبالغ المسددة عن البنود الغير معترض عليها فيما يخص ضريبة الاستقطاع
١٩٧,٠٠٣	قيمة الشيك المصدق المرفق

وبناءً على ما تقدم أعلاه، يكون الفرع قد أوفى بالنواحي الشكلية لتقديم اعتراضه على ربط المصلحة المشار إليه أعلاه.

**وبعد جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أعلاه ذكر فيها التالي نصًا:**

"نود أن نوضح لسعادتكم أن ما جاء في وجهة نظر الهيئة ليس صحيحًا بناء على الآتي:

- لقد تم استلام خطاب الربط بالبريد من قبل مكتب / ...  
- لأغراض تأكيد تاريخ استلام خطاب الربط قام ممثل الفرع بزيارة مكتب البريد السعودي لاستخراج كشف الإجراءات.

- تبين أن هناك خطأ في اسم الجهة المرسل إليها من خلال مطابقة رقم البعثية ..... الوارد في كشف الإجراءات هو نفسه رقم البعثية الملصقة على ظرف الهيئة. مما يعني أن اسم الجهة المرسل إليها والمتمثلة بـ

..... ما هو إلا خطأ مطبعي من قبل البريد السعودي ولا ينبغي أن يتحمل الفرع أخطاء ليس له فيها أي علاقة.

وحيث إن خطاب الربط قيد الاعتراض بتاريخ ١١/١١/١٤٣٦هـ الموافق ٢٦ أغسطس ٢٠١٥، وتم استلامه من الفرع بتاريخ ١/١٢/١٤٣٦هـ الموافق ١٤ سبتمبر ٢٠١٥، وذلك حسب كشف الإجراءات الصادر عن البريد السعودي والمرفق بطيه صورة عنه **(كشف رقم ٣)**، وحيث قدم هذا الاعتراض بتاريخ ٣٠/١/١٤٣٧هـ الموافق ١٢ نوفمبر ٢٠١٥، فإن الاعتراض يقع ضمن المهلة المحددة نظامًا وهي ستون يومًا من تاريخ استلام خطاب الربط.

### ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الهيئة والمكلف وما ورد في محضر جلسة المناقشة والمذكرات الإلحاقية وحيث قدم المكلف خطاب مؤسسة البريد السعودي رقم (١) وتاريخ ١٦/٣/١٤٣٨هـ المتضمن أن الإرسالية رقم (.....) تخص مكتب / ... وهذا يؤكد ما ذكره المكلف بخصوص استلامه خطاب الربط مما ترى معه اللجنة قبول اعتراضه من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة النظامية مسبقًا ومن ذي صفة.

### ثانيًا: الناحية الموضوعية:

#### ينحصر اعتراض المكلف على ما يلي:

- ١- فرق ضريبة الدخل الناتج عن عقد الشركة (ج).
- ٢- ضريبة الاستقطاع.
- ٣- غرامات التأخير.

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

#### ١- فرق ضريبة الدخل الناتج عن عقد الشركة (ج).

#### أ - وجهة نظر المكلف:

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

"لقد استحق على الشركة، من واقع ربط المصلحة للسنوات قيد الاعتراض، فروقات ضريبة دخل بمبلغ ٩٤٨,٣٤٦ ريالًا سعوديًّا، وعليه يسر الفرع أن يوضح لسعادتكم مسببات اعتراضه على ربط المصلحة على النحو التالي: في البداية يود الفرع أن يوضح لسعادتكم الحقائق التالية المتعلقة بتأسيس الفرع وبعقد مستشفى (ع) على النحو التالي:

- ١- في شهر أغسطس من عام ٢٠٠٦ وقعت كلٌّ من شركة (ت) والشركة (ج) عقد تأسيس وتشغيل نظام المعلومات الصحية ((ك)) في مستشفى (ع) بقيمة إجمالية بلغت ٦,٥٠٣,٣٧٤ ريالًا سعوديًّا.
- ٢- في شهر نوفمبر من عام ٢٠٠٦ قامت شركة (ت) بإصدار أول فاتورة بخصوص عقد المستشفى بقيمة ٣,٢٢٧,٠٢٥ ريالًا سعوديًّا (كشف رقم ٤) وقامت الشركة (ج) بسداد مبلغ ٣,٠٣٣,٤٢٤ ريالًا سعوديًّا من قيمة الفاتورة.

- ٣- في شهر ديسمبر من عام ٢٠٠٦ قامت شركة (ن) بشراء أعمال كل من شركتي (ت) ، (د) في صفقة .....، وكان من ضمنها عقد مستشفى (ع).
- ٤- خلال عام ٢٠٠٧ قامت شركة (ت) بإصدار ثلاث فواتير أخرى إلى الشركة (ج) متعلقة بعقد المستشفى (كشف رقم ٥) على النحو التالي:

مبلغ الفاتورة	تاريخ الفاتورة
ريال سعودي	
٧٢٥,٣٣٦	٢٩ يونيو ٢٠٠٧
٣٦٦,٧٨٠	٢٥ سبتمبر ٢٠٠٧
٧٢٥,٣٣٦	٦ ديسمبر ٢٠٠٧
١,٨١٧,٤٥٢	الإجمالي

- ٥- في عام ٢٠٠٨ قامت شركة (ت) (المركز الرئيس) بتأسيس فرع لها في المملكة العربية السعودية (الفرع) ليتسلم هذا الفرع مهمة استكمال أعمال عقد المستشفى.
- ٦- في عام ٢٠٠٩ قام الفرع بإصدار فاتورتين إلى الشركة (ج)، فيما يتعلق بعقد المستشفى كما هو موضح أدناه:

مبلغ الفاتورة	تاريخ الفاتورة
ريال سعودي	
٣٦٦,٧٨٠	٥ يناير ٢٠٠٩
٧١٥,٥٠٠	٥ يناير ٢٠٠٩
١,٠٨٢,٢٨٠	الإجمالي

وهو المبلغ المصرح عنه كإيراد في إقرار الفرع الضريبي للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ (كشف رقم ٦) ضمن كشف الإيرادات من النشاط الرئيس (بيان متابعة العقود)، مع العلم أن الشركة (ج) قد سددت مبلغ ٢٢٧,٣٣٢ ريالاً سعودياً فقط من إجمالي مبلغ الفاتورتين.

بناءً على ما تقدم أعلاه، يرى الفرع أن هناك تناقضاً فيما يتعلق بقيام شركة (ت) بإصدار فواتير للشركة (ج) رغم أن العقد قد تم بيعه لشركة (ن). وبهذا الخصوص، تود الشركة أن تؤكد لسعادتكم أن إدارة شركة (ت) قد تغيرت ولا علم للإدارة الحالية عن سبب هذا التناقض.

وعليه يطلب الفرع من سعادتكم تقديم المساعدة لتحقيق العدالة الضريبية وهو ما تسعى إليه حكومة المملكة العربية السعودية ، وذلك من خلال التواصل مع الشركة (ج) لمعرفة حقيقة الأمر خصوصاً فيما يتعلق بكيفية قبول الشركة (ج) لاستلام فواتير من شركة (ت) المركز الرئيس وفرع شركة (ت) في ذات الوقت رغم أن الشركتين لا يوجد بينهما أي علاقة ارتباط خاصة وأن عقد المستشفى موقع مع شركة (ن).

يرى الفرع فإن المبرر الوحيد لذلك هو أن الشركة (ج) قامت باستلام ودفع مبالغ الفواتير الصادرة عن شركة (ت) مقابل خدمات تم تنفيذها قبل عملية بيع العقد وبالتالي فإن تلك الإيرادات لا تخص الشركة (الفرع) وإنما تخص (ن)، وبالتالي فإن مسؤولية دفع الضرائب تقع على عاتق (ن) وليس شركة (ت).

ويود الفرع أن يؤكد لسعادتكم أنه على أتم الاستعداد لتقديم أي مستندات ثبوتية قد تطلبها المصلحة ودفع كافة الضرائب المترتبة عليه فيما لو ثبت أن تلك الإيرادات خاصة بها، ولكن في ضوء المعلومات المتوفرة لديه يتضح أن تلك الإيرادات غير متعلقة به وبالتالي لا يتوجب عليه دفع أي ضرائب عن تلك الإيرادات."

### **وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أعلاه ذكر فيها التالي نصاً:**

"بداية نود أن نوضح لسعادتكم ما جاء في اعتراض الفرع والذي لم تأخذ به الهيئة رغم النقاشات والاجتماعات التي تمت معهم:

لقد قام الفرع بموجب خطاب الاعتراض المشار إليه أعلاه بتوضيح الحقائق التالية المتعلقة بتأسيس الفرع وبعقد مستشفى (ع) على النحو التالي:

١- في شهر أغسطس من عام ٢٠٠٦ وقعت كل من شركة (ت) (المركز الرئيس) والشركة (ج) عقد تأسيس وتشغيل نظام المعلومات الصحية (ك) في مستشفى (ع) بقيمة إجمالية بلغت ٦,٥٠٣,٣٧٤ ريالاً سعودياً.

٢- في شهر نوفمبر من عام ٢٠٠٦ قامت شركة (ت) (المركز الرئيس) بإصدار أول فاتورة بخصوص عقد المستشفى بقيمة ٣,٢٢٧,٠٢٥ ريالاً سعودياً (كشف رقم ٢) وقامت الشركة (ج) بسداد مبلغ ٣,٠٣٣,٤٢٤ ريالاً سعودياً من قيمة الفاتورة.

٣- في شهر ديسمبر من عام ٢٠٠٦ قامت شركة (ن) بشراء أعمال كل من شركتي (ت) ، (د) في صفقة ..... وكان من ضمنها عقد مستشفى (ع).

٤- خلال عام ٢٠٠٧ قامت شركة (ت) (المركز الرئيس) بإصدار ثلاث فواتير أخرى إلى الشركة (ج) متعلقة بعقد المستشفى (كشف رقم ٢) على النحو التالي:

مبلغ الفاتورة	تاريخ الفاتورة
٧٢٥,٣٣٦	٢٩ يونيو ٢٠٠٧
٣٦٦,٧٨٠	٢٥ سبتمبر ٢٠٠٧
٧٢٥,٣٣٦	٦ ديسمبر ٢٠٠٧

الإجمالي

١,٨١٧,٤٥٢

٥- في عام ٢٠٠٨ قامت شركة (ت) (المركز الرئيسي) بتأسيس فرع لها في المملكة العربية السعودية (الفرع) ليتسلم هذا الفرع مهمة استكمال أعمال عقد المستشفى.

٦- في عام ٢٠٠٩ قام الفرع بإصدار فاتورتين إلى الشركة (ج)، فيما يتعلق بعقد المستشفى كما هو موضح أدناه:

مبلغ الفاتورة

تاريخ الفاتورة

ريال سعودي

٣٦٦,٧٨٠

٥ يناير ٢٠٠٩

٧١٥,٥٠٠

٥ يناير ٢٠٠٩

١,٠٨٢,٢٨٠

الإجمالي

وهو المبلغ المصرح عنه كإيراد في إقرار الفرع الضريبي للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ (**كشف رقم ٢**) ضمن كشف الإيرادات من النشاط الرئيسي (بيان متابعة العقود)، مع العلم أن الشركة (ج) قد سددت مبلغ ٢٢٧,٣٣٢ ريالاً سعودياً فقط من إجمالي مبلغ الفاتورتين.

بناءً على ما تقدم أعلاه، يرى الفرع أن هناك تناقضاً فيما يتعلق بقيام شركة (ت) بإصدار فواتير للشركة (ج) رغم أن العقد قد تم بيعه لشركة (ن). وبهذا الخصوص، تود الشركة أن تؤكد لسعادتكم أن إدارة شركة (ت) قد تغيرت ولا علم للإدارة الحالية عن سبب هذا التناقض.

وعليه يطلب الفرع من سعادتكم تقديم المساعدة لتحقيق العدالة الضريبية وهو ما تسعى إليه حكومة المملكة العربية السعودية ("المملكة")، وذلك من خلال التواصل مع الشركة (ج) لمعرفة حقيقة الأمر خصوصاً فيما يتعلق بكيفية قبول الشركة (ج) لاستلام فواتير من شركة (ن) وفرع شركة (ت) في ذات الوقت رغم أن الشركتين لا يوجد بينهما أي علاقة ارتباط خاصة وأن عقد المستشفى موقع مع شركة (ن).

يرى الفرع فإن المبرر الوحيد لذلك هو أن الشركة (ج) قامت باستلام ودفع مبالغ الفواتير الصادرة عن شركة (ت) مقابل خدمات تم تنفيذها قبل عملية بيع العقد وبالتالي فإن تلك الإيرادات لا تخص الشركة (الفرع) وإنما تخص (ن)، وبالتالي فإن مسؤولية دفع الضرائب تقع على عاتق (ن) وليس شركة (ت).

ويود الفرع أن يؤكد لسعادتكم أنه على أتم الاستعداد لتقديم أي مستندات ثبوتية قد تطلبها الهيئة ودفع كافة الضرائب المترتبة عليه فيما لو ثبت أن تلك الإيرادات خاصة بها، ولكن في ضوء المعلومات المتوفرة لديه يتضح أن تلك الإيرادات غير متعلقة به وبالتالي لا يتوجب عليه دفع أي ضرائب عن تلك الإيرادات.

٧- لقد تم الاجتماع مع ممثلي الهيئة وهما السيد/ ... والسيد/ ... وتم مناقشة الموضوع بتفصيل ومنها مراجعة أوامر الدفع الصادرة إلى البنك (ك)، وخلال مراجعتنا اتضح أن أوامر الدفع لم تكن تخص الفرع أو مركزها

الرئيس باستثناء فاتورة واحدة تخص عقد ..... وليس عقد مستشفى (ع). وبهذا الخصوص، نرفق لسعادتكم صورة عن تلك الفواتير موضحةً بها اسم الشركة المدفوع لها والتي تثبت أن الدفعات لم تكن للفرع أو المركز الرئيس (كشيف رقم ع).

#### ب - وجهة نظر الهيئة:

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

"توضح الهيئة أنه تم إضافة البند والذي يمثل الفرق بين قيمة العقد (٦٠٥٠٣,٣٧٤) ريالًا وقيمة ما تم التصريح عنه بإقرارات المكلف مبلغ (١,٠٨٢,٢٨١) ريالًا، وذلك بعد مخاطبة الجهة المتعاقد معها وهي الشركة (ج) بخطاب الهيئة رقم (١٤٣٤/١٦/٤٥١٣) وتاريخ ١٤٣٧/٧/٩ هـ والذي ردت عليه بخطابها الوارد للهيئة برقم (١٤٣٤/١٦/٣٧٥٣٢) وتاريخ ١٤٣٤/١٢/٣ هـ بما يفيد أن الشركة دفعت إلى المكلف مبلغ (١,٧٣٣,٧٠٩) دولارات وأرفعت نسخة من أوامر الدفع الصادرة إلى البنك (ك) (مرفق صورة) من الخطاب وأوامر الدفع، وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها."

#### 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 فرق ضريبة الدخل للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

ويرجع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، وحيث إن الهيئة قد أشارت إلى أن الجهة المتعاقد معها (الشركة ج)) قد دفعت للمكلف مبلغ (١,٧٣٣,٧٠٩) دولارات، والمكلف لم يقدم المستندات الكافية المؤيدة لوجهة نظره مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

#### ٢- ضريبة الاستقطاع.

##### أ - وجهة نظر المكلف:

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

"لقد استحق على الشركة من واقع ربوط المصلحة للسنوات قيد الاعتراض فروقات ضريبة استقطاع بمبلغ

٢,٢٢٩,٦٠٤ ريالاً سعودية كما يلي:

العام	اسم الجهة	المبلغ ريال سعودي	نسبة الاستقطاع	ضريبة الاستقطاع
٢٠٠٨	شركة (ت)	١٠,٣٤٤,٣٧٥	%١٥	١,٥٥١,٦٥٦
٢٠٠٩	شركة (ب)	١,٦٤٤,٨٠٢	%٥	٨٢,٢٤٠

٢٢٣,٨١٨	%١٥	١,٤٩٢,١١٨	شركة (ت)	٢٠١٠
٣٧١,٨٩٠	%٥	٧,٤٣٧,٨٠٥	شركة (ق)	٢٠١١
٢,٢٢٩,٦٠٤		٢٠,٩١٩,١٠٠	الإجمالي	

بدايةً يود الفرع أن يوضح لسعادتكم أن المبلغ المدفوع لعام ٢٠١١ لا يخص فقط شركة (ق)، حيث إن معظم المبلغ يمثل دفعة لشركة (ت) (المركز الرئيس) كما هو موضح أدناه:

المبلغ	اسم الشركة
ريال سعودي	
٧,٣٨٣,٤٣٠	شركة (ت)
٥٤,٣٧٥	شركة (ق)
٧,٤٣٧,٨٠٥	الإجمالي

وعليه، يتضح لسعادتكم جلياً أن الفرع ليس لديه أي نية لمخالفة النظام الضريبي أو عدم دفع الضريبة العادلة.

كما يعترض الفرع على إخضاع الدفعات للمركز الرئيس إلى ضريبة الاستقطاع استناداً إلى الأسباب التالية:

أولاً: النظام الضريبي قد أكد بأن المكلف هو المركز الرئيس وليس الفرع.

ثانياً: مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي القاضي بإخضاع المكلف إلى ضريبة الاستقطاع أو إلى ضريبة الدخل وليس إلى ضريبتين في آن واحد.

ثالثاً: وجود اتفاقية منع الازدواج الضريبي ما بين حكومة المملكة العربية السعودية وتركيا والنافذة من تاريخ ١ يناير ٢٠١٠.

أولاً: النظام الضريبي قد أكد بأن المكلف هو المركز الرئيس وليس الفرع.

إن الشركة الغير مقيمة في المملكة ممثلة في شركة (ت) (المركز الرئيس) هي المكلف بدفع ضريبة الدخل بموجب نظام ضريبة الدخل بناءً على نص المادة الثانية من النظام، حيث نصت أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ - شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب - الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

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.

ه- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

وحيث إن المادة أعلاه فقرة (ج) تنطبق على شركة (ت) فإن المركز الرئيس هو المكلف الضريبي وليس الفرع. ومن الجدير بالذكر أن النظام الضريبي السعودي لم يشترط أن يكون الشخص مقيماً في المملكة حتى يكون مكلفاً ضريبياً بل سمح بأن يكون الشخص غير المقيم مكلفاً، كما ورد في الفقرة (ج) من المادة ٢.

كما أن شركة (ت) هي التي تمتلك صفة المنشأة الدائمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال مكان دائم، وبالتالي تكون الشركة الغير مقيمة لفرع شركة (ت) (المركز الرئيس) المكلف الضريبي وتمتلك صفة المنشأة الدائمة وفقاً للمادة الثانية من النظام الضريبي أعلاه ووفقاً لتعريف المنشأة الدائمة والمنصوص عليه في المادة الرابعة من النظام الضريبي، والتي تنص على ما يلي:

المنشأة الدائمة (مادة رقم ٤).

"أ- تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة -ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة- من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له".

كذلك عرفت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية الوكيل المذكور في المادة أعلاه حيث نصت على ما يلي:

"١- يقصد بالوكيل المشار إليه في المادة الرابعة من النظام، الوكيل غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية:

أ- إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.

ب- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.

ج- أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلبي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم".

مما تقدم، يتضح جلياً أن التكاليف جاء أساساً للشركة الغير مقيمة (شركة (ت) / المركز الرئيس) التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة. وأن المنشأة الدائمة ما هي إلا صفة تتحقق للشخص الغير المقيم (الشركة الغير مقيمة / المركز الرئيس) عند مزاوله النشاط من مكان دائم في المملكة من دون التقييد بإنشاء فرع أو لا. وعليه، فإن المعاملة الضريبية يجب أن تكون متساوية وواحدة في حالة ممارسة النشاط من خلال منشأة دائمة سواء كانت بوجود فرع أو وجود مواقع إنشاء أو أي من الحالات المذكورة أعلاه.

وفي هذا الخصوص، نعرض لكم مثلاً توضيحياً يبين تباين موقف المصلحة واختلاف المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة في حال أن الشركة الغير مقيمة تمتلك فرعاً من عدمه، والذي يمثل ممارسة خاطئة من قبل المصلحة. وبذلك، فإن المصلحة قامت بتقييد المنشأة الدائمة بالفرع في حال وجوده وهذا يخالف النظام صراحة حيث نص النظام في الفقرة (ج) من المادة الثانية أعلاه بأن المكلف هو الشركة الغير مقيمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة كما نص النظام في المادة الرابعة أعلاه بأن المنشأة الدائمة بشكل مطلق

هو مكان دائم لنشاط غير مقيم (الشركة غير المقيمة) الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً في السعودية من غير تقييد في حال وجود فرع من عدمه دون دليل على التفريق في المعاملة بين المنشآت الدائمة بأنواعها التي جعلت من غير المقيم مكلفاً بضريبة الدخل.

١) المعاملة الضريبة للمنشأة الدائمة في حالة عدم وجود فرع.

لو قامت شركة (A)، وهي شركة غير مقيمة، بالتعاقد مع شركة سعودية مقيمة بمبلغ ٣,٠٠٠,٠٠٠ ريال سعودي لإنشاء مباني للشركة السعودية المقيمة في المملكة خلال سنتين. وقامت الشركة (A) (الغير مقيمة) بإرسال موظفيها للإشراف والتنفيذ على هذا المشروع من مواقع الإنشاء في المملكة. وقامت الشركة السعودية بإصدار تأشيرات زيارة تتجدد كل ٦ أشهر لموظفي الشركة (A) (الغير مقيمة) حتى تتمكن من تنفيذ المباني. فما هي المعاملة الضريبة للشركة الغير مقيمة (A) من قبل المصلحة؟ علماً بأن التكاليف المتكبدة بواسطة الجهة الغير مقيمة لإنجاز المشروع هي ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

إن المعاملة الضريبة للشركة (A) (الغير مقيمة) هي فرض ضريبة الدخل على ناتج أرباحها (الشركة A) باعتبارها شخص غير مقيم مارس النشاط من خلال منشأة دائمة بسبب مزاوله الشركة (A) للنشاط في المملكة من مكان دائم في المملكة (مواقع الإنشاء الحالة الأولى من الفقرة (ب) من المادة الرابعة). وعليه توجب على الشركة (A) (الغير مقيمة) تقديم الإقرار الضريبي وذلك كما يلي:

المعاملة الضريبة بموجب النظام

٣,٠٠٠,٠٠٠	إيرادات العقد
٢,٥٠٠,٠٠٠	تكاليف العقد
٥٠٠,٠٠٠	صافي الربح
١٠٠,٠٠٠	الضريبة بواقع ٢٠%
-	ضرائب استقطاع
١٠٠,٠٠٠	مجموع الضريبة

يتضح من المثال السابق أنه لا يتم فرض ضرائب استقطاع على التكاليف المذكورة في المثال أعلاه. إن المعاملة الضريبة لهذه الحالة للمنشأة الدائمة صحيحة وتتفق مع النظام. والجدير بالذكر، أن المصلحة أقرت واعتمدت تلك المعاملة الضريبة أعلاه في حالات عدة.

٢) المعاملة الضريبة للمنشأة الدائمة في حالة وجود فرع.

لو افترضنا نفس المثال السابق مع اختلاف أن الشركة الغير مقيمة (A) لديها فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة (الحالة الرابعة من الفقرة (ب) من المادة الرابعة من النظام الضريبي أعلاه) وهو (الفرع) من قام

بتوقيع العقد مع الشركة السعودية المقيمة في المملكة لإنشاء مباني لها خلال سنتين وبافتراض أن الفرع لا يوجد له أي تكاليف. فما هي المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة بموجب النظام وما هي المعاملة الضريبية الغير صحيحة والممارسة من قبل المصلحة؟ مع العلم أن التكاليف المتكبدة بواسطة الشركة الغير مقيمة (A) تم تحميلها على فرعها والبالغة ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

المعاملة الضريبية الغير صحيحة والممارسة من قبل المصلحة	الضريبة	المعاملة بموجب النظام	
٣,٠٠٠,٠٠٠		٣,٠٠٠,٠٠٠	إيرادات العقد
٢,٥٠٠,٠٠٠		٢,٥٠٠,٠٠٠	تكاليف العقد
٥٠٠,٠٠٠		٥٠٠,٠٠٠	صافي الربح
١٠٠,٠٠٠		١٠٠,٠٠٠	الضريبة بواقع ٢٠%
٣٧٥,٠٠٠		-	ضرائب استقطاع
٤٧٥,٠٠٠		١٠٠,٠٠٠	مجموع الضريبة

يتضح من المثالين السابقين، اختلاف معاملة المصلحة الضريبية للشخص الغير مقيم والذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة -نجمت عن تحقق مواقع إنشاء- وبين الشخص الغير مقيم والذي يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة نجمت عن وجود فرع لها في المملكة مصرح لها لمزاولة الأعمال في المملكة، علمًا أن النظام السعودي عامل كلاهما نفس المعاملة باعتبارهما منشأة دائمة لغير المقيم، وعليه، فإن المصلحة خالفت صراحةً النظام بتفسيرها بأن المكلف هو الفرع في حالة وجود فرع وأن المكلف هو الشركة الغير مقيمة في حال عدم وجود فرع، في حين نصت الفقرة (ج) من المادة الثانية أن المكلف هو الشركة الغير مقيمة في جميع الأحوال.

إن المنشأة الدائمة ما هي إلا صفة ملاصقة لغير المقيم، فالشخص الغير مقيم يمكن له تحقيق هذه الصفة من خلال مزاولة النشاط في المملكة في مكان دائم وذلك من خلال عدة حالات قد تكون موقعًا ثابتًا أو مرافق تجميع أو وجود فرع أو غير ذلك.

بناءً على ما سبق، يتضح أن المكلف الضريبي هو الشركة الغير مقيمة إذا كان لديها منشأة دائمة. وأن المنشأة الدائمة تتحقق بسبب المكان الدائم لمزاولة النشاط في المملكة. وأن المكان الدائم يتحقق في عدة حالات قد تكون مواقع إنشاء أو قواعد ثابتة أو وجود فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. وكل واحدة من هذه الحالات تعطي صفة المنشأة الدائمة للشركة الغير مقيمة، وعليه فإن المعاملة الضريبية لأي منها يجب أن

تكون واحدة سواءً كان ذلك بتواجد فرع أو بوجود مواقع إنشاء أو غيرها من الحالات الموضحة أعلاه والتي تكون معها المنشأة الدائمة (المكلف الضريبي) الشركة غير المقيمة.

والجدير بالذكر أن المصلحة أكدت في أكثر من خطاب على أن الشركة غير المقيمة هي المنشأة الدائمة إذا كان لديها مكان دائم لمزاولة النشاط في المملكة وبالتالي تكون هي المكلف بالضريبة وذلك فقط في حالة عدم تواجد فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. أما في حالة وجود فرع لمزاولة الأعمال في المملكة فإن المصلحة تعتبره (أي الفرع) المنشأة الدائمة والمكلف الضريبي وبهذا فإن المصلحة خالفت المادة الثانية (المكلفون) وتعريف المنشأة الدائمة، وذلك عندما فرقت في المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة بين غير المقيم الذي لديه فرع وبين غير المقيم الذي ليس له فرع، بدون الاستناد إلى أي سند نظامي، مع العلم أنه بموجب النظام الضريبي المكلف والمنشأة الدائمة هي الشركة غير المقيمة نفسها سواءً كان لها فرع أو قاعدة ثابتة أو أي من الحالات التي وردت في الفقرة (ب) من المادة الرابعة. وبذلك فإن المصلحة قامت بتقييد المنشأة الدائمة بالفرع في حال وجوده وهذا يخالف النظام صراحة، حيث نص النظام في الفقرة (ج) من المادة الثانية أعلاه على أن المكلف هو الشركة الغير مقيمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة كما نص النظام في المادة الرابعة أعلاه بأن المنشأة الدائمة بشكل مطلق هو مكان دائم لنشاط غير مقيم (الشركة غير المقيمة) الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً في السعودية من غير تقييد في حال وجود فرع أو عدم وجود فرع وبدون دليل على التفريق في المعاملة بين المنشآت الدائمة بأنواعها التي جعلت من غير المقيم مكلفاً بضريبة الدخل.

إن الغرض من ضريبة الاستقطاع، هو جباية الضريبة على الدخل المتحقق لغير المقيم من مصدر في المملكة، بطريقة تضمن للمصلحة حقوقها الضريبية، حيث إنه من الصعب على المصلحة الوصول إلى المكلفين الذين لا تواجد قانوني لهم في المملكة مما توجب معه استحداث مبدأ الضريبة المستقطعة من المنبع متمثلة بضريبة الاستقطاع. لكن في قضيتنا هذه، فإن الدخل المتحقق الناتج عن تلك الخدمات قد خضع للضريبة (ضريبة الدخل) في إقرار الشركة المقدم بواسطة فرع شركة (ت) (المركز الرئيس). وعليه، لا يجب إخضاع تكاليف تلك الخدمات التي قامت بها شركة (ت) (المركز الرئيس) مرة أخرى للضريبة من خلال ضريبة الاستقطاع تجنباً للازدواج الضريبي حيث إنه بمعاملة المصلحة الضريبية يتم إخضاع ذات المكلف وذات الدخل تارةً لضريبة الدخل وتارةً أخرى لضريبة الاستقطاع، بل وأكثر من ذلك ترى الشركة أنها خضعت لما هو أكثر من الازدواج الضريبي حيث إن المصلحة أخضعت الربح لضريبة الدخل وأخضعت التكاليف لضريبة الاستقطاع.

وعليه يتضح لسعادتكم، أن المصلحة توجب، بما لا يتماشى مع النظام الضريبي، فرض ضريبة على الشركة الغير مقيمة مرتين، مرة بصورة ضريبة دخل على نتائج تقديم تلك الخدمات المصرح عنها في إقرارات الشركة الضريبية التي قدمها الفرع ومرة بصورة ضريبة استقطاع على تكاليف تلك الخدمات المحملة من قبل شركة (ت) (المركز الرئيس). إن هذه الممارسة تخالف النظام الضريبي بشكل واضح وتتعارض مع مفاهيمه بموجب المادة الثانية والرابعة من النظام الضريبي أعلاه وكذلك مع المادة ٦٨ التي نصت على ما يلي:

«أ - يجب على كل مقيم سواءً كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع».

يتضح من المادة (٦٨) من النظام الضريبي أعلاه، أنها لا تنطبق على شركة (ت) (المركز الرئيس) لما يلي:

١- أن الفرع لشركة (ت) (المركز الرئيس) والشركة غير المقيمة ممثلة بشركة (ت) (المركز الرئيس) شخص اعتباري واحد والتحويلات بينهما لا تعتبر مدفوعات لأن الدفع مقابل خدمة قدمها المدفوع له ويستفيد منها الدافع ولكن المستفيد من هذه الخدمات ليس الفرع بل أصحاب المشاريع. كما أن تلك التحويلات بين الشركة والفرع مثلها مثل التحويلات الداخلية التي تتم بين حسابات الشركة حيث إنها تتم بين كيان قانوني واحد.

٢- أن شركة (ت) (المركز الرئيس) تعتبر منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة وبالتالي التحويلات المستلمة منها أو المبالغ المحملة بها لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

٣- أن الأصل هو عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات إلى ضريبة الاستقطاع إذا دفعت إلى شخص غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة باعتباره خضع لضريبة الدخل في المملكة. ولكن ضريبة الاستقطاع تجب إذا قامت المنشأة الدائمة أو المقيم سواءً كان مكلِّفًا أو غير مكلِّف بدفع مبلغ ما إلى جهة غير مقيمة وليس كما ظنت خطأ المصلحة أنها تطبق على المبالغ المحملة أو حوالات فرع الشركة للمنشأة الدائمة التي هي الشركة ممثلة بمركزها الرئيس.

ثانيًا: مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي الخاص بإخضاع دخل (أرباح) المكلِّف إلى ضريبة الاستقطاع أو إلى ضريبة الدخل.

أ) إن مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي هو أن الدخل المتحقق من السعودية من نفس المكلِّف يجب أن يخضع إما لضريبة الدخل أو لضريبة الاستقطاع بناءً على المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل السعودي (السابق ذكرها) أعلاه، وذلك على النحو التالي:

◀ ضريبة دخل إذا كان الشخص مقيم أو غير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة.

◀ أو ضريبة استقطاع إذا كان الشخص غير مقيم وليس لديه منشأة دائمة.

إن الهدف الرئيس من ضريبة الاستقطاع نابع من أن الشخص الغير المقيم الذي حقق دخل من مصادر المملكة لم يخضع لضريبة الدخل بحكم عدم تملكه حصص في شركة سعودية أو عدم وجود منشأة دائمة له منشأة دائمة، وهذا ما أكدته الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) التي نصت على ما يلي:

"هـ- مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة، إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقًا لهذه المادة.

و - 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 الذي تمارسه المنشأة الدائمة، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم.

ز - إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلِّف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلِّف عن الوعاء الضريبي".

وحيث إن الدخل الناتج من تلك الخدمات تم التصريح عنه ضمن إقرار المكلف ودفع ضريبة الدخل عليها وعليه لا يتوجب دفع ضرائب استقطاع على تكاليف تلك الأعمال نظامًا كما موضح أعلاه.

ثالثًا: وجود اتفاقية منع الازدواج الضريبي ما بين حكومة المملكة العربية السعودية وتركيا والنافذة من

تاريخ ١ يناير ٢٠١٠

بموجب اتفاقية منع الازدواج الضريبي (الاتفاقية) الموقعة بين المملكة العربية السعودية وتركيا، فإن الدفعات التي قام بها الفرع للمركز الرئيس لا تخضع لضريبة الاستقطاع، خاصةً وأن الاتفاقية لا تفرق بين المركز الرئيس وفرعه (المنشأة الدائمة).

وبهذا الخصوص، يسر الشركة أن ترفق لسعادتكم الشهادة الضريبية الصادرة عن السلطات الضريبية في تركيا (كشف رقم ٧)، والتي تثبت أن شركة (ت) (المركز الرئيس) مقيمة في تركيا وخاضعة للضريبة في تركيا، وعليه لا يتوجب أي متطلبات ضريبية على تلك الدفعات من الفرع للعامين ٢٠١٠ و ٢٠١١.

ثالثًا: في حال أصرت المصلحة بعدم قبول اعتراض الشركة فإنه لا يحق للمصلحة فتح باب الربط بعد مرور مدة خمس سنوات من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩.

١- لا يعلم الفرع ما هو الأساس النظامي الذي استندت إليه المصلحة بفتح باب الربط للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩.  
٢- يؤكد الفرع بأنه لا يحق للمصلحة نظامًا إجراء ربط لمرور خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩.

٣- لقد نصت المادة الخامسة والستون من النظام الضريبي على ما يلي:  
"أ) يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطيًا على ذلك.  
ب) يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي".

٤- مما سبق أعلاه يتضح ومما لا يدع مجالًا للشك بأنه لا يجوز قيام المصلحة بإجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور خمس سنوات من تاريخ الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩، لا سيما أن إقرار الفرع قديمًا في المواعيد النظامية ولم يرد من المصلحة ما يثبت عدم نظاميتهما وملائتهما. وفيما يلي نورد لكم أدناه السنة وتاريخ إنهاء الفترة النظامية للربط من قبل المصلحة:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإعادة الربط
٢٠٠٨	٣٠ أبريل ٢٠١٤
٢٠٠٩	٣٠ أبريل ٢٠١٥

وعليه يطالب الفرع بإلغاء أثر الربط الذي قامت به المصلحة وعدم فتح باب الربط لانتهااء الفترة النظامية المحددة بواقع خمس سنوات وذلك للعامين ٢٠٠٨ و٢٠٠٩.

كما يود الفرع التأكيد بأن عملية السداد عن البنود غير المعترض عليها عن العام ٢٠٠٩ لاستيفاء الناحية الشكلية والحصول على الشهادة الضريبية، لا يعد قرينة بأي حال من الأحوال سواءً بصورة صريحة أو ضمنية على موافقة الفرع على ربط المصلحة عن هذا العام، وأن الفرع يتمسك بحقه في الاعتراض وبعدم جواز فتح باب الربط كما هو موضح أعلاه.

### **وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أعلاه ذكر فيها التالي نصًا:**

"فيما يتعلق بالبند الأول بمبلغ ١٠,٣٤٤,٣٧٥ ريالًا سعوديًّا وضريته ١,٠٥١,٦٥٦ ريالًا سعوديًّا ضمن وجهة نظر الهيئة فيما يخص ضريبة الاستقطاع:

يود الفرع أن يوضح لسعادتكم أنه لم يطلب تطبيق اتفاقية منع الازدواج الضريبي مع تركيا حيث إنها نافذة في ٢٠١٠/١/١. أما فيما يتعلق بالتقادم فقد تم توضيح وجهة نظر الفرع أعلاه.

فيما يتعلق بالبند الثالث والرابع ضمن وجهة نظر الهيئة فيما يخص ضريبة الاستقطاع:

يستغرب الفرع من وجهة نظر الهيئة المتمثلة بعدم قبول تطبيق الاتفاقية بداعي أن الهيئة قبلت المبلغ المدفوع كمصروف مقبولة الخصم عند تحديد صافي ربح الفرع. وبهذا الخصوص نود توضيح الآتي:

١- يتضح من وجهة نظر الهيئة أنها خلطت ما بين الازدواج الضريبي في ظل النظام/ القانوني الضريبي الخاص بدولة بعينها وبين اتفاقية الازدواج الضريبي التي تبرم ما بين دولتين. لقد نشأت الاتفاقيات الضريبية ما بين الدول لغرض ضمان سهولة تحرك رأس المال والبضائع والأيدي العاملة من خلال عدة أساليب ومنها عدم إخضاع ذات الدخل لذات المكلف الضريبية مرتين بين بلد الإقامة والمصدر. وعليه، فإن الاتفاقيات الضريبية صممت بشكل يحدد أحقية كل دولة في تحصيل الضريبة على ألا يتم إخضاع ذات المكلف على ذات المبلغ للضريبة مرتين.

٢- إن نص الاتفاقية واضح ولا يدع مجال للشك بأن المبلغ المدفوع من جهة مقيمة في المملكة إلى جهة مقيمة في تركيا فيما يخص الاستشارات والخدمات الأخرى والتي ليس لها بند محدد ضمن الاتفاقية تخضع للضريبة في تركيا فقط. لم تذكر أي من الاتفاقيات الموقعة ما بين المملكة والدول الأخرى أنه إذا تم قبول المصروف فإن ذلك يستدعي عدم تطبيق اتفاقية منع الازدواج الضريبي.

٣- والجدير بالذكر أن عملية قبول مصروفات الفرع لا ينفي واقعة الازدواج الضريبي التي من أجلها تم إبرام الاتفاقية حيث إن مصروفات الفرع المجازة عن الهيئة لا تعد عن دخل للجهة غير المقيمة وبالتالي فإن إجراء الهيئة سيتربط عليه خضوع دخل الجهة غير المقيمة للضريبة في المملكة وبلد الإقامة في آن واحد.

٤- إن الأصل بموجب النظام خضوع الخدمات الفنية المقدمة من المركز الرئيس أو جهات مرتبطة إلى ٥% وليس ١٥% كما جرت العادة لدى الهيئة.

٥- أما فيما يتعلق باستناد الهيئة في فرضها للضريبة على الشركة لتفسيرها للمواد رقم (٦٨) من النظام و(٦٣) من اللائحة التنفيذية وقرار وزير المالية رقم (٩٩١٩) وتاريخ ١٤٣٢/١١/٠٥هـ، والقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٨هـ، فنجيب عنه بما يلي:

أ- أنه صدر حكم الدائرة الإدارية الثانية في ديوان المظالم في الدعوى المرفوعة من قبل أحد المكلفين برقم (١/١٩٩٣/ق) لعام ١٤٣٦هـ بحمد الله بإلغاء الفقرة الثانية من القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) لعام ١٤٣٥ محل دعوى إلغاء أمام ديوان المظالم والتي تنص على: ( ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا) ومن ثم فلا يمكن تطبيق نسبة الاستقطاع بواقع ١٥٪ بأثر رجعي على موكلتنا، كما تقدمت الشركة بالاستئناف لطلب إلغاء كامل القرار الإداري وليس فقط هذه الفقرة لتضمنه عيوبًا عديدة يكفي أحدها لإلغاء القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) لعام ١٤٣٥ كاملًا.

ب- وعليه فإن الفرع يطالب اللجنة الموقرة بعدم تطبيق أحكام القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ لعام ١٤٣٥هـ بأثر رجعي وتعديل نسبة ضريبة الاستقطاع إلى ٥٪ وليس ١٥٪ (بافتراض) انطباق أحكام ضريبة الاستقطاع على الفرع. علاوة على ما تقدم أعلاه، يود الفرع أن يوضح لسعادتكم ما جاء في اعتراض الفرع والذي لم تأخذ به الهيئة رغم النقاشات والاجتماعات التي تمت معهم ومن ثم الرد على وجهة نظر الهيئة لكل بند من بنود ضريبة الاستقطاع وفقًا لنفس الترتيب الذي جاء في خطاب الهيئة:

لقد استحق على الشركة من واقع ربوط الهيئة للسنوات قيد الاعتراض فروقات ضريبة استقطاع بمبلغ ٢,٢٢٩,٦٠٤ ريالاً سعودية كما يلي:

العام	اسم الجهة	المبلغ ريال سعودي	نسبة الاستقطاع	ضريبة الاستقطاع
٢٠٠٨	شركة (ت)	١٠,٣٤٤,٣٧٥	١٥٪	١,٥٥١,٦٥٦
٢٠٠٩	شركة (ب)	١,٦٤٤,٨٠٢	٥٪	٨٢,٢٤٠
٢٠١٠	شركة (ت)	١,٤٩٢,١١٨	١٥٪	٢٢٣,٨١٨
٢٠١١	شركة (ق)	٧,٤٣٧,٨٠٥	٥٪	٣٧١,٨٩٠
الإجمالي		٢٠,٩١٩,١٠٠		٢,٢٢٩,٦٠٤

وعليه، يود الفرع أن يوضح لسعادتكم أن المبلغ المدفوع لعام ٢٠١١ لا يخص فقط شركة (ق)، حيث إن معظم المبلغ يمثل دفعة لشركة (ت) (المركز الرئيس) كما هو موضح أدناه:

اسم الشركة	المبلغ ريال سعودي
شركة (ت)	٧,٣٨٣,٤٣٠
شركة (ق)	٥٤,٣٧٥

وعليه، يتضح لسعادتكم جلياً أن الفرع ليس لديه أي نية لمخالفة النظام الضريبي أو عدم دفع الضريبة العادلة.

كما يعترض الفرع على إخضاع الدفعات للمركز الرئيس إلى ضريبة الاستقطاع استناداً إلى الأسباب التالية:

- النظام الضريبي قد أكد بأن المكلف هو المركز الرئيس وليس الفرع.
- مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي القاضي بإخضاع المكلف إلى ضريبة الاستقطاع أو إلى ضريبة الدخل وليس إلى ضريبتين في آن واحد.
- وجود اتفاقية منع الازدواج الضريبي ما بين حكومة المملكة العربية السعودية وتركيا والنافذة من تاريخ ١ يناير ٢٠١٠.

- فتح باب الربط بعد مرور مدة خمس سنوات من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات للعامين ٢٠٠٨ و٢٠٠٩ (التقادم)

-: النظام الضريبي قد أكد بأن المكلف هو المركز الرئيس وليس الفرع.

إن الشركة الغير مقيمة في المملكة ممثلة في شركة (ت) (المركز الرئيس) هي المكلف بدفع ضريبة الدخل بموجب نظام ضريبة الدخل بناءً على نص المادة الثانية من النظام، حيث نصت أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

أ - شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.

ب - الشخص الطبيعي غير السعودي المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة.

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.

هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

وحيث إن المادة أعلاه فقرة (ج) تنطبق على شركة (ت) فإن المركز الرئيس هو المكلف الضريبي وليس الفرع. ومن الجدير بالذكر أن النظام الضريبي السعودي لم يشترط أن يكون الشخص مقيماً في المملكة حتى يكون مكلفاً ضريبياً بل سمح بأن يكون الشخص غير المقيم مكلفاً، كما ورد في الفقرة (ج) من المادة ٢.

كما أن شركة (ت) (المركز الرئيس) هي التي تمتلك صفة المنشأة الدائمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال مكان دائم، وبالتالي تكون الشركة الغير مقيمة شركة (ت) (المركز الرئيس) المكلف الضريبي وتمتلك صفة المنشأة الدائمة وفقاً للمادة الثانية من النظام الضريبي أعلاه ووفقاً لتعريف المنشأة الدائمة والمنصوص عليه في المادة الرابعة من النظام الضريبي، والتي تنص على ما يلي:

المنشأة الدائمة (مادة رقم ٤).

"أ- تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة - ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة - من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له".

كذلك عرفت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية الوكيل المذكور في المادة أعلاه حيث نصت على ما يلي:

"أ- يقصد بالوكيل المشار إليه في المادة الرابعة من النظام، الوكيل غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية:

أ- إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.

ب- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.

ج- أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلبي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم."

مما تقدم، يتضح جلياً أن التكليف جاء أساساً للشركة الغير مقيمة (شركة (ت) / المركز الرئيس) التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة. وأن المنشأة الدائمة ما هي إلا صفة تتحقق للشخص الغير المقيم (الشركة الغير مقيمة / المركز الرئيس) عند مزاوله النشاط من مكان دائم في المملكة من دون التقييد بإنشاء فرع أو لا. وعليه، فإن المعاملة الضريبية يجب أن تكون متساوية وواحدة في حالة ممارسة النشاط من خلال منشأة دائمة سواء كانت بوجود فرع أو وجود مواقع إنشاء أو أي من الحالات المذكورة أعلاه.

وفي هذا الخصوص، نعرض لكم مثالاً توضيحياً يبين تباين موقف الهيئة واختلاف المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة في حال أن الشركة الغير مقيمة تمتلك فرعاً من عدمه، والذي يمثل ممارسة خاطئة من قبل الهيئة. وبذلك، فإن الهيئة قامت بتقييد المنشأة الدائمة بالفرع في حال وجوده وهذا يخالف النظام صراحة حيث نص النظام في الفقرة (ج) من المادة الثانية أعلاه بأن المكلف هو الشركة الغير مقيمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة كما نص النظام في المادة الرابعة أعلاه بأن المنشأة الدائمة بشكل مطلق هو مكان دائم لنشاط غير مقيم (الشركة الغير المقيمة) الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً في السعودية من غير تقييد في حال وجود فرع من عدمه دون دليل على التفريق في المعاملة بين المنشآت الدائمة بأنواعها التي جعلت من غير المقيم مكلفاً بضريبة الدخل.

(أ) المعاملة الضريبة للمنشأة الدائمة في حالة عدم وجود فرع.

لو قامت شركة (A)، وهي شركة غير مقيمة، بالتعاقد مع شركة سعودية مقيمة بمبلغ ٣,٠٠٠,٠٠٠ ريال سعودي لإنشاء مباني للشركة السعودية المقيمة في المملكة خلال سنتين. وقامت الشركة (A) (الغير مقيمة) بإرسال موظفيها للإشراف والتنفيذ على هذا المشروع من مواقع الإنشاء في المملكة. وقامت الشركة السعودية بإصدار تأشيرات زيارة تتجدد كل ٦ أشهر لموظفي الشركة (A) (الغير مقيمة) حتى تتمكن من تنفيذ المباني. فما هي

المعاملة الضريبية للشركة الغير مقيمة (A) من قبل الهيئة؟ علمًا بأن التكاليف المتكبدة بواسطة الجهة الغير مقيمة لإنجاز المشروع هي ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

إن المعاملة الضريبة للشركة (A) (الغير مقيمة) هي فرض ضريبة الدخل على ناتج أرباحها (الشركة A) باعتبارها شخص غير مقيم مارس النشاط من خلال منشأة دائمة بسبب مزاوله الشركة (A) للنشاط في المملكة من مكان دائم في المملكة (مواقع الإنشاء الحالة الأولى من الفقرة (ب) من المادة الرابعة). وعليه توجب على الشركة (A) (الغير مقيمة) تقديم الإقرار الضريبي وذلك كما يلي:

#### المعاملة الضريبية بموجب النظام

٣,٠٠٠,٠٠٠	إيرادات العقد
٢,٥٠٠,٠٠٠	تكاليف العقد
٥٠٠,٠٠٠	صافي الربح
١٠٠,٠٠٠	الضريبة بواقع ٢٠%
-	ضرائب استقطاع
١٠٠,٠٠٠	مجموع الضريبة

يتضح من المثال السابق أنه لا يتم فرض ضرائب استقطاع على التكاليف المذكورة في المثال أعلاه. إن المعاملة الضريبية لهذه الحالة للمنشأة الدائمة صحيحة وتتفق مع النظام. والجدير بالذكر، أن الهيئة أقرت واعتمدت تلك المعاملة الضريبية أعلاه في حالات عدة.

#### ٢- المعاملة الضريبة للمنشأة الدائمة في حالة وجود فرع.

لو افترضنا نفس المثال السابق مع اختلاف أن الشركة الغير مقيمة (A) لديها فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة (الحالة الرابعة من الفقرة (ب) من المادة الرابعة من النظام الضريبي أعلاه) وهو (الفرع) من قام بتوقيع العقد مع الشركة السعودية المقيمة في المملكة لإنشاء مبانٍ لها خلال سنتين وبافتراض أن الفرع لا يوجد له أي تكاليف. فما هي المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة بموجب النظام وما هي المعاملة الضريبية الغير صحيحة والممارسة من قبل الهيئة؟ مع العلم أن التكاليف المتكبدة بواسطة الشركة الغير مقيمة (A) تم تحميلها على فرعها وبالباقي ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي.

المعاملة الضريبية الصحيحة  
والممارسة من قبل الهيئة

المعاملة الضريبية  
بموجب النظام

إيرادات العقد	٣,٠٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠
تكاليف العقد	٢,٥٠٠,٠٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠
صافي الربح	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
الضريبة بواقع ٢٠%	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
ضرائب استقطاع	٣٧٥,٠٠٠	-
مجموع الضريبة	٤٧٥,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠

يتضح من المثالين السابقين، اختلاف معاملة الهيئة الضريبية للشخص الغير مقيم والذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة -نجمت عن تحقق مواقع إنشاء- وبين الشخص الغير مقيم والذي يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة نجمت عن وجود فرع لها في المملكة مصرح لها لمزاولة الأعمال في المملكة، علمًا أن النظام السعودي عامل كلاهما نفس المعاملة باعتبارهما منشأة دائمة لغير المقيم، وعليه، فإن الهيئة خالفت صراحةً النظام بتفسيرها بأن المكلف هو الفرع في حالة وجود فرع وأن المكلف هو الشركة الغير مقيمة في حال عدم وجود فرع، في حين نصت الفقرة (ج) من المادة الثانية أن المكلف هو الشركة الغير مقيمة في جميع الأحوال. إن المنشأة الدائمة ما هي إلا صفة ملاصقة لغير المقيم، فالشخص الغير مقيم يمكن له تحقيق هذه الصفة من خلال مزاولة النشاط في المملكة في مكان دائم وذلك من خلال عدة حالات قد تكون موقعًا ثابتًا أو مرافق تجميع أو وجود فرع أو غير ذلك.

بناءً على ما سبق، يتضح أن المكلف الضريبي هو الشركة الغير مقيمة إذا كان لديها منشأة دائمة. وأن المنشأة الدائمة تتحقق بسبب المكان الدائم لمزاولة النشاط في المملكة. وأن المكان الدائم يتحقق في عدة حالات قد تكون مواقع إنشاء أو قواعد ثابتة أو وجود فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. وكل واحدة من هذه الحالات تعطي صفة المنشأة الدائمة للشركة الغير مقيمة، وعليه فإن المعاملة الضريبية لأي منها يجب أن تكون واحدة سواءً كان ذلك بتواجد فرع أو بوجود مواقع إنشاء أو غيرها من الحالات الموضحة أعلاه والتي تكون معها المنشأة الدائمة (المكلف الضريبي) الشركة غير المقيمة.

والجدير بالذكر أن الهيئة أكدت في أكثر من خطاب على أن الشركة غير المقيمة هي المنشأة الدائمة إذا كان لديها مكان دائم لمزاولة النشاط في المملكة وبالتالي تكون هي المكلف بالضريبة وذلك فقط في حالة عدم تواجد فرع مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. أما في حالة وجود فرع لمزاولة الأعمال في المملكة فإن الهيئة تعتبره (أي الفرع) المنشأة الدائمة والمكلف الضريبي وبهذا فإن الهيئة خالفت المادة الثانية (المكلفون) وتعريف المنشأة الدائمة، وذلك عندما فرقت في المعاملة الضريبية للمنشأة الدائمة بين غير المقيم الذي لديه فرع وبين غير المقيم الذي ليس له فرع، بدون الاستناد إلى أي سند نظامي، مع العلم أنه بموجب النظام الضريبي المكلف والمنشأة الدائمة هي الشركة غير المقيمة نفسها سواءً كان لها فرع أو قاعدة ثابتة أو أي من الحالات التي وردت في الفقرة (ب) من المادة الرابعة. وبذلك فإن الهيئة قامت بتقييد المنشأة الدائمة بالفرع في حال وجوده وهذا

يخالف النظام صراحة، حيث نص النظام في الفقرة (ج) من المادة الثانية أعلاه على أن المكلف هو الشركة الغير مقيمة التي تمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة كما نص النظام في المادة الرابعة أعلاه بأن المنشأة الدائمة بشكل مطلق هو مكان دائم لنشاط غير مقيم (الشركة غير المقيمة) الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً في السعودية من غير تقييد في حال وجود فرع أو عدم وجود فرع وبدون دليل على التفريق في المعاملة بين المنشآت الدائمة بأنواعها التي جعلت من غير المقيم مكلفاً بضريبة الدخل.

إن الغرض من ضريبة الاستقطاع، هو جباية الضريبة على الدخل المتوقع لغير المقيم من مصدر في المملكة، بطريقة تضمن للمصلحة حقوقها الضريبية، حيث أنه من الصعب على الهيئة الوصول إلى المكلفين الذين لا توجد قانوني لهم في المملكة مما توجب معه استحداث مبدأ الضريبة المستقطعة من المنبع متمثلة بضريبة الاستقطاع. لكن في قضيتنا هذه، فإن الدخل المتوقع الناتج عن تلك الخدمات قد خضع للضريبة (ضريبة الدخل) في إقرار الشركة المقدم بواسطة فرع شركة (ت) (المركز الرئيس). وعليه، لا يجب إخضاع تكاليف تلك الخدمات التي قامت بها شركة (ت) (المركز الرئيس) مرة أخرى للضريبة من خلال ضريبة الاستقطاع تجنباً للازدواج الضريبي حيث أنه بمعاملة الهيئة الضريبية يتم إخضاع ذات المكلف وذات الدخل تارةً لضريبة الدخل وتارةً أخرى لضريبة الاستقطاع، بل وأكثر من ذلك ترى الشركة أنها خضعت لما هو أكثر من الازدواج الضريبي حيث إن الهيئة أخضعت الربح لضريبة الدخل وأخضعت التكاليف لضريبة الاستقطاع.

وعليه يتضح لسعادتكم، أن الهيئة توجب، بما لا يتماشى مع النظام الضريبي، فرض ضريبة على الشركة الغير مقيمة مرتين، مرة بصورة ضريبة دخل على نتائج تقديم تلك الخدمات المصرح عنها في إقرارات الشركة الضريبية التي قدمها الفرع ومرة بصورة ضريبة استقطاع على تكاليف تلك الخدمات المحملة من قبل شركة (ت) (المركز الرئيس). إن هذه الممارسة تخالف النظام الضريبي بشكل واضح وتتعارض مع مفاهيمه بموجب المادة الثانية والرابعة من النظام الضريبي أعلاه وكذلك مع المادة ٦٨ التي نصت على ما يلي:

«أ - يجب على كل مقيم سواءً كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع».

يتضح من المادة (٦٨) من النظام الضريبي أعلاه، أنها لا تنطبق على شركة (ت) (المركز الرئيس) لما يلي:

١- أن الفرع لشركة (ت) (المركز الرئيس) والشركة غير المقيمة ممثلة بشركة (ت) (المركز الرئيس) شخص اعتباري واحد والتحويلات بينهما لا تعتبر مدفوعات لأن الدفع مقابل خدمة قدمها المدفوع له ويستفيد منها الدافع ولكن المستفيد من هذه الخدمات ليس الفرع بل أصحاب المشاريع. كما أن تلك التحويلات بين الشركة والفرع مثلها مثل التحويلات الداخلية التي تتم بين حسابات الشركة حيث إنها تتم بين كيان قانوني واحد.

٢- أن شركة (ت) (المركز الرئيس) تعتبر منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة وبالتالي التحويلات المستلمة منها أو المبالغ المحملة بها لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

٣- أن الأصل هو عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات إلى ضريبة الاستقطاع إذا دفعت إلى شخص غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة باعتباره خضع لضريبة الدخل في المملكة. ولكن ضريبة

الاستقطاع تجب إذا قامت المنشأة الدائمة أو المقيم سواءً كان مكلّفًا أو غير مكلف بدفع مبلغ ما إلى جهة غير مقيمة وليس كما ظنت الهيئة بالخطأ أنها تطبق على المبالغ المحملة أو حوالات فرع الشركة للمنشأة الدائمة التي هي الشركة ممثلة بمركزها الرئيس.

- مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي الخاص بإخضاع دخل (أرباح) المكلف إلى ضريبة الاستقطاع أو إلى ضريبة الدخل.

أ) إن مفهوم نظام ضريبة الدخل السعودي هو أن الدخل المتحقق من السعودية من نفس المكلف يجب أن يخضع إما لضريبة الدخل أو لضريبة الاستقطاع بناءً على المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل السعودي (السابق ذكرها) أعلاه، وذلك على النحو التالي:

◀ ضريبة دخل إذا كان الشخص مقيم أو غير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة.

◀ أو ضريبة استقطاع إذا كان الشخص غير مقيم وليس لديه منشأة دائمة.

إن الهدف الرئيس من ضريبة الاستقطاع نابع من أن الشخص الغير المقيم الذي حقق دخل من مصادر المملكة لم يخضع لضريبة الدخل بحكم عدم تملكه حصص في شركة سعودية أو عدم وجود منشأة دائمة له منشأة دائمة، وهذا ما أكدته الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) التي نصت على ما يلي:

"هـ- مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة، إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقاً لهذه المادة.

و - إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم.

ز - إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي".

وحيث إن الدخل الناتج من تلك الخدمات تم التصريح عنه ضمن إقرار المكلف ودفع ضريبة الدخل عليها وعليه لا يتوجب دفع ضرائب استقطاع على تكاليف تلك الأعمال نظاماً كما موضح أعلاه.

- وجود اتفاقية منع الازدواج الضريبي ما بين حكومة المملكة العربية السعودية وتركيا والنافذة من تاريخ ١

يناير ٢٠١٠

بموجب اتفاقية منع الازدواج الضريبي ("الاتفاقية") الموقعة بين المملكة العربية السعودية وتركيا، فإن الدفعات التي قام بها الفرع للمركز الرئيس لا تخضع لضريبة الاستقطاع، خاصةً وأن الاتفاقية لا تفرق بين المركز الرئيس وفرعه (المنشأة الدائمة).

وبهذا الخصوص، يسر الشركة أن ترفق لسعادتكم الشهادة الضريبية الصادرة عن السلطات الضريبية في تركيا (كشف رقم ٢)، والتي تثبت أن شركة (ت) (المركز الرئيس) مقيمة في تركيا وخاضعة للضريبة في تركيا، وعليه لا يتوجب أي متطلبات ضريبية على تلك الدفعات من الفرع للعامين ٢٠١٠ و ٢٠١١.

- في حال أصرت الهيئة بعدم قبول اعتراض الشركة فإنه لا يحق للمصلحة فتح باب الربط بعد مرور مدة خمس سنوات من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩.

١- لا يعلم الفرع ما هو الأساس النظامي الذي استندت إليه الهيئة بفتح باب الربط للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩.  
٢- يؤكد الفرع بأنه لا يحق للمصلحة نظاماً إجراء ربط لمرور خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرارات للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩.

٣- لقد نصت المادة الخامسة والستون من النظام الضريبي على ما يلي:  
"أ) يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك.  
ب) يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي".

٤- مما سبق أعلاه يتضح ومما لا يدع مجالاً للشك بأنه لا يجوز قيام الهيئة بإجراء ربط أو تعديل ربط بعد مرور خمس سنوات من تاريخ الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩، لا سيما أن إقرار الفرع قدما في المواعيد النظامية ولم يرد من الهيئة ما يثبت عدم نظاميتهما وملائتهما.  
وفيما يلي نورد لكم أدناه السنة وتاريخ إنهاء الفترة النظامية للربط من قبل الهيئة:

السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر	تاريخ انتهاء الفترة النظامية لإعادة الربط
٢٠٠٨	٣٠ أبريل ٢٠١٤
٢٠٠٩	٣٠ أبريل ٢٠١٥

وعليه يطالب الفرع بإلغاء أثر الربط الذي قامت به الهيئة وعدم فتح باب الربط لانتهاء الفترة النظامية المحددة بواقع خمس سنوات وذلك للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩.

كما يود الفرع التأكيد بأن عملية السداد عن البنود غير المعترض عليها عن العام ٢٠٠٩ لاستيفاء الناحية الشكلية والحصول على الشهادة الضريبية، لا يعد قرينة بأي حال من الأحوال سواءً بصورة صريحة أو ضمنية على موافقة الفرع على ربط الهيئة عن هذا العام، وأن الفرع يتمسك بحقه في الاعتراض وبعدم جواز فتح باب الربط كما هو موضح أعلاه.

#### ب - وجهة نظر الهيئة:

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

"البند المعترض عليه عبارة عن اربعة مبالغ وهي على النحو التالي:

الاول: مبلغ ( ١٠,٣٤٤,٣٧٥ ) ريالاً عام ٢٠٠٨ مدفوع لشركة (ت) وضيبيته مبلغ

( ١,٥٥١,٦٥٦ ) ريالاً بنسبة ١٥% ضريبة استقطاع وتوضح الهيئة أن هذا المبلغ لا يُطبق عليه اتفاقية تجنب

الازدواج الضريبي لأنها لم تكن وقعت، كما أن ضريبة الاستقطاع لا تخضع لإجراءات التقادم الخمسي التي يطالب بها المكلف وقد تأيد إجراء المصلحة في ذلك بموجب قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم (١٣٩١) لعام ١٤٣٥هـ.

الثاني: مبلغ ( ١,٦٤٤,٨٠٢ ) ريال عام ٢٠٠٩ مدفوع لشركة (ق) وضيبيته (٨٢,٢٤٠) ريالاً نسبة ضريبة

الاستقطاع (١٥%)، وقد سدد المكلف الضريبة المستحقة عنه وفق الاعتراض.

الثالث: مبلغ (١,٤٩٢,١١٨) ريالاً مدفوع لشركة (ت) عام ٢٠١٠م وضيبيته مبلغ ٢٢٣,٨١٨ ريالاً لا نوافق المكلف

على عدم خضوعه لضريبة الاستقطاع طبقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع تركيا النافذة من ٢٠١٠/١/١م لأن الهيئة قبلته كمصرف مقبول الخصم عند تحديد صافي ربح الفرع.

الرابع: مبلغ (٧,٤٣٧,٨٠٥) ريالاً خاص بشركة (ق) وضيبيته مبلغ (٣٧١,٨٩٠) ريالاً، أفاد المكلف أن المبلغ لا

يخص شركة (ق) بالكامل ولكنه مقسم إلى جزئين، الجزء الاول يخص شركة (ق) بقيمة (٥٤,٣٧٥) ريالاً فقط وسدد

المكلف ضريبة الاستقطاع الخاصة به مع الاعتراض إضافة إلى الغرامة، والجزء الثاني يخص شركة (ت) بقيمة

(٧,٣٨٣,٤٣٠) ريالاً ويرى أنه لا يخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً للاتفاقية مع تركيا، ونرى أن هذا المبلغ يجب إخضاعه

لضريبة الاستقطاع وبنسبة ١٥% وليس ٥% كما بالربط المعترض عليه للأسباب الواردة بالبند ثالثاً أعلاه وسوف يتم

تعديل نسبة الضريبة بعد صدور قرار لجننتكم الموقرة. كما أن ضريبة الاستقطاع لا تخضع للتقادم الخمسي كما سبق

وأوضحنا."

### 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 للأسباب المفصلة في وجهة

نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب

الضريبي بين المملكة وتركيا تبين أن المكلف ملزم بدفع كافة الضرائب بما في ذلك ضريبة الاستقطاع للسلطات

الضريبية في المملكة العربية السعودية (الهيئة العامة للزكاة والدخل) مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض المكلف.

### ٣- غرامات التأخير.

#### أ - وجهة نظر المكلف:

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

"يعترض الفرع على احتساب غرامة تأخير سداد لضريبة الدخل وضيبيته وذلك للمسببات التالية:

١ - لقد اعتمدت المصلحة في فرض غرامة التأخير المتمثلة بـ ١٪ عن كل ٣٠ يوم تأخير استنادًا على المادة (٧٧) من النظام الضريبي الحالي، وعليه، يود الفرع أن يوضح لسعادتكم أنه لا يحق للمصلحة فرض غرامة التأخير على الفرع وفقًا لنص المادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على الآتي:

"- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس والتاسع والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.... "

وبهذا الخصوص، يود الفرع أن يلفت انتباه سعادتكم إلى أن الفقرة (أ) من المادة ٦٨-١ من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة الفرع، حيث إنه قام بتقديم إقراره الضريبي للعام ٢٠٠٩ بالموعد النظامي والذي أظهر عدم وجود مبالغ ضريبية مستحقة على الفرع، وبالتالي يعترض الفرع على مطالبة المصلحة بموجب خطابها هذا الذي يمثل الأصل في فرض غرامة التأخير، وحيث إن الفرع قد رفض واعترض على الأصل فإن الفرع يكون مرفوضًا ضمنيًا.

٢- لقد كان بإمكان الفرع تجنب غرامة التأخير لو قامت المصلحة بإخطار الفرع بعد تقديم الإقرار مباشرةً.

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 ١٣٣٥ لعام ١٤٣٥هـ

- 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- إضافةً لذلك، وبافتراض أن الفرع وافق على المطالبة الضريبية الصادرة من المصلحة والغرامة (والفرض غير الواقع)، لا بد من التنويه بأن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة المصلحة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ تقديم الإقرار .

٥- لقد صدرت الأنظمة المتعلقة بضريبة الدخل 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 الفرع يرى 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؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، 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- لم يعتمد الفرع مخالفة النظام الضريبي الجديد عندما لم يستقطع ضريبة على أرباحه التي لم تحول إلى مركزه الرئيس والتي خضعت لضريبة الدخل بالمملكة. أو من تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداته المصرح عنها بإقرارات الفرع الضريبية بالمملكة.

٨- لا يوجد نص نظامي في النظام الضريبي الجديد (كما أسلفنا آنفًا) يفيد باستقطاع ضريبة على التحويلات (المفترضة) بين حسابات المركز الرئيس الذي يمارس النشاط بالمملكة من خلال منشأة دائمة. أو من تكاليف المركز الرئيس المقابلة لإيراداته المصرح عنها بالمملكة.

٩- 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 ١٤٣٥هـ.

وعليه، فإن الفرع يطلب من المصلحة الموقرة عدم فرض غرامة تأخير سداد عليها للأسباب الموضحة أعلاه.

### **وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها أعلاه ذكر فيها التالي نصًا:**

"يعترض الفرع على احتساب غرامة تأخير سداد لضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع وذلك للمسببات التالية:

١- لقد اعتمدت الهيئة في فرض غرامة التأخير المتمثلة بـ ١٪ عن كل ٣٠ يوم تأخير استنادًا على المادة (٧٧) من النظام الضريبي الحالي، وعليه، يود الفرع أن يوضح لسعادتكم أنه لا يحق للمصلحة فرض غرامة التأخير على الفرع وفقًا لنص المادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على الآتي:

"- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في

الحالات الآتية:

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة.

ج- التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس والتاسع والثاني عشر

من السنة المالية للمكلف...."

وبهذا الخصوص، يود الفرع أن يلفت انتباه سعادتكم إلى أن الفقرة أ من المادة ٦٨-١ من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة الفرع، حيث إنه قام بتقديم إقراره الضريبي للعام ٢٠٠٩ بالموعد النظامي والذي أظهر عدم وجود مبالغ ضريبية مستحقة على الفرع، وبالتالي يعترض الفرع على مطالبة الهيئة بموجب خطابها هذا الذي يمثل الأصل في فرض غرامة التأخير، وحيث إن الفرع قد رفض واعترض على الأصل فإن الفرع يكون مرفوضًا ضمنيًا.

٢- لقد كان بإمكان الفرع تجنب غرامة التأخير لو قامت الهيئة بإخطار الفرع بعد تقديم الإقرار مباشرةً.

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 الهيئة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

- القرار الاستثنائي رقم ١٣٣٥ لعام ١٤٣٥هـ.

- 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 الهيئة والمكلف.

٤- إضافةً لذلك، وبافتراض أن الفرع وافق على المطالبة الضريبية الصادرة من الهيئة والغرامة (والفرض غير الواقع)، لا بد من التنويه بأن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة الهيئة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

٥- لقد صدرت الأنظمة المتعلقة بضريبة الدخل حديثًا ولأول مرة في المملكة، ومازالت الهيئة وكذلك المكلفين في حيرة من أمرهم لعدم وضوح جوانب مهمة في النظام كما هو الحال بالنسبة لهذا الاعتراض. وعليه، فإن الفرع يرى 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 الهيئة 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؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، 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 يومًا بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

٧- لم يعتمد الفرع مخالفة النظام الضريبي الجديد عندما لم يستقطع ضريبة على أرباحه التي لم تحول إلى مركزه الرئيس والتي خضعت لضريبة الدخل بالمملكة. أو من تكاليف المركز الرئيس المتعلقة بإيراداته المصرح عنها بإقرارات الفرع الضريبية بالمملكة.

٨- لا يوجد نص نظامي في النظام الضريبي الجديد (كما أسلفنا آنفًا) يفيد باستقطاع ضريبة على التحويلات (المفترضة) بين حسابات المركز الرئيس الذي يمارس النشاط بالمملكة من خلال منشأة دائمة. أو من تكاليف المركز الرئيس المقابلة لإيراداته المصرح عنها بالمملكة.

٩- 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 ١٤٣٥هـ.

وعليه، فإن الفرع يطلب من الهيئة الموقرة عدم فرض غرامة تأخير سداد عليها للأسباب الموضحة أعلاه.

## ب - وجهة نظر الهيئة:

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

"تم فرض غرامة تأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع طبقًا للنظام الضريبي مادة رقم ٧/أ، مادة ١/٦٨ من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي."

## ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، والمذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وحيث إن اللجنة قد قضت برفض اعتراض المكلف على بنود الضريبة الواردة في البندين (١) و(٢)، واستنادًا للمادة (٧٧) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى 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 / شركة (أ)

على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م من الناحية الشكلية للحيثيات الواردة في القرار.

### ثانياً: من الناحية الموضوعية:

١- رفض اعتراض المكلف على بند فرق ضريبة الدخل للحيثيات الواردة في القرار.

٢- رفض اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع للحيثيات الواردة في القرار.

٣- رفض اعتراض المكلف على بند غرامة التأخير للحيثيات الواردة في القرار.

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

والله ولي التوفيق،،،