

(القرار رقم ١٦٦٠ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (١٦٦٨/ض) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الاثنين الموافق ١٤٣٨/٣/٢٠هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (١٨) لعام ١٤٣٥هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام ٢٠١١م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/١٠/٢١هـ كل من:و.....، كما مثل المكلف:

.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (١٨) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٤٣١) وتاريخ ١٤٣٥/٧/٢٩هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٥٣٠) وتاريخ ١٤٣٥/٩/١٩هـ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من (ب) برقم (٥٣٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٣٥/٩/١٧هـ بمبلغ (٦,٢٦٦,٨٤١) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٦/ب) برفض اعتراض المكلف على ضريبة الاستقطاع للمبالغ المستحقة لـ (ج) لخدمات(د)، وفقاً لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قدمت لفريق الفحص الميداني تحليلاً للإضافات إلى رأس المال العامل البالغة (٦٨,٨٨٢,٦٣٩) ريال والتي من ضمنها الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة وهي (ج) لخدمات بمبلغ (٦,٣٠٨,٢٦٨) ريال و(د) بمبلغ (٣,٢٩٧,٦٦٤) ريال، وقد فرضت الهيئة ضريبة استقطاع بنسبة (٥%) من المبالغ المذكورة أعلاه.

وقد قامت الشركة خلال عام الاستئناف بسداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة (ج) لخدمات بمبلغ (١١,٤٤٩,٤٥٩) ريال وكذلك المبالغ المدفوعة (د) بمبلغ (٥,٣٣٧,٧٠٨) ريال، ومن ضمنها المبالغ المحملة كتكاليف وأيضاً كجزء من أعمال رأسمالية تحت التنفيذ.

ويرى المكلف أن الهيئة قامت في الربط باحتساب ضريبة استقطاع مرتين على المبالغ أعلاه، الأولى كجزء من المبالغ المسددة للشركتين، والثانية كجزء من المبالغ المحملة على الحسابات، وعلى هذا الأساس فإن المبالغ أعلاه يجب أن لا تخضع لضريبة

استقطاع لأن الشركة قد قامت فعليًا بسداد كل ضرائب الاستقطاع المستحقة في موعد سدادها خلال المهلة الزمنية النظامية.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إجراء الفحص الميداني لدفاتر وسجلات المكلف، وتم طلب كشف تحليلي بأعمال تحت التنفيذ البالغة (٦٨,٨٨٢,٦٣٩) ريال، وتم تقديمه من قبل المكلف، وتبين أنه يشتمل على مصاريف خدمات استشارية مقدمة من (ج) لخدمات..... بمبلغ (٦,٣٠٨,٢٦٨) ريال وشركة (د) بمبلغ (٣,٢٩٧,٦٦٤) ريال، ولم يقدم المكلف المستند المثبت لعدم دفع هذه المبالغ والمتمثل في ظهورها في حسابات الأستاذ العام، وتتمسك الهيئة بصحة ربطها.

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 مرة أخرى على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة ((ج) لخدمات..... و(د)، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على المبالغ أعلاه المدفوعة للشركتين، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبدراسة اللجنة للموضوع يتضح أن الخلاف بين الطرفين لم يكن حول خضوع المبالغ المدفوعة لضريبة الاستقطاع من عدمه، وإنما حول ما يراه المكلف تكرارًا لخضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، وعليه طلبت اللجنة الهيئة تقديم المستند الذي اعتمدت عليه في وجود مبالغ مدفوعة من المكلف (ج) لخدمات..... بمبلغ (٦,٣٠٨,٢٦٨) ريال و(د) بمبلغ (٣,٢٩٧,٦٦٤) ريال، وحتى تاريخ إصدار هذا القرار لم يرد من الهيئة أي بيانات بهذا الخصوص، لذلك تؤيد اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع مرة أخرى على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة ((ج) لخدمات..... و(د).

البند الثاني: ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٧) برفض اعتراض المكلف على بند المبالغ المدفوعة إلى منشآت غير مقيمة مقابل خدمات منفذة خارج المملكة، وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الحق الأول في الضريبة هو للبلد الذي يتم فيه تنفيذ الخدمة، وعلى سبيل المثال في حالة تنفيذ الخدمات في المملكة فإن الحق الأول في فرض الضريبة هو للملكة ما لم يتم استيفاء بعض الشروط المنصوص عليها في اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي، ويمكن التحقق من ذلك من خلال مختلف اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي التي أبرمتها المملكة والتي تقوم على النموذج المعتمد لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي ينص على أن الخدمات المنفذة بالكامل في الخارج يتم إخضاعها للضريبة بناءً على وضع الإقامة للمنشأة غير المقيمة، وفي حالة تقديم جهة غير مقيمة خدمات في المملكة لمدة تزيد عن (٦) أشهر فيجوز اعتبارها كمقيم في المملكة، ولكن إذا كانت الخدمات المقدمة لفترة تقل عن (٦) أشهر فلا ينبغي أن يتم فرض ضريبة عليها من قبل المملكة.

وتقدم المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل قائمة بمصادر الدخل الخاضعة للضريبة في المملكة، كما تبين أن الأنشطة التي تتم في المملكة هي فقط التي تعد مصدر دخل في المملكة، حيث تنص الفقرة (٨) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية: ٨- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئيًا في المملكة"، إضافة إلى ذلك فإن المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل تعرف الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بأنه حصص

الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام.

وقد حددت المادتان المذكورتان بعاليه من نظام ضريبة الدخل بوضوح مفهوم الولاية المكانية لوجوب الضريبة المعتمد في المملكة، أي أن الدخل المتحقق في المملكة يخضع للضريبة، في حين أن الدخل المتحقق في الخارج لا يخضع للضريبة، ولو كان قصد نظام ضريبة الدخل إخضاع المبالغ المدفوعة إلى جميع الجهات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع أو ضريبة الدخل لشركة أموال مقيمة من أنشطة منفذة خارج المملكة لكان النظام قد أضافها إلى مصادر الدخل والوعاء الزكوي في المادتين المذكورتين.

أما استناد الهيئة إلى المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية في فرض ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المقدمة خارج المملكة، فيرد أن المادة (٧٩) من نظام ضريبة الدخل خولت وزير المالية صلاحيات إصدار لائحة تنفيذية لتنفيذ نظام الضريبة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، أي أنه لإجراء تعديلات جوهرية في مبادئ الضريبة بحيث يتم إخضاع مصادر جديدة للدخل للضريبة بما يتعارض مع المادة (٥) أو المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل، فلا بد من إقرار هذه التعديلات بمرسوم ملكي، ولقد تم استثناء الدخل المحقق في الخارج عن قصد من مصادر الدخل المحددة في المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل، ولذا فإن هذا الدخل لا يجوز إضافته كمصدر دخل خاضع للضريبة في المملكة بموجب المادة (٥) من اللائحة التنفيذية.

إن هذا المبدأ الجوهرية فيما يتعلق بفرض الضريبة يجوز تعديله فقط بتعديل المادة (٥) والمادة (٦) من نظام ضريبة الدخل بمرسوم ملكي، ونظرًا لوجود تعارض واضح بين أحكام نظام الضريبة واللائحة التنفيذية فإن العبرة لأحكام نظام ضريبة الدخل إلى أن يتم إجراء تعديل ملائم.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل خدمات استشارية لضريبة الاستقطاع طبقًا للمادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، كما أن فقرة (١) من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية نصت على عدم اشتراط التواجد المادي للشخص المؤدي للخدمة.

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 إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبإطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أي دفعات أخرى تحددها اللائحة...".

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن المادة (٦٣) تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: ... خدمات فنية أو استشارية ٥%..."، كما تبين أن المادة (٥) تنص على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة:

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".

وتنص المادة (٦) على "تعد الخدمات تمت في المملكة في أي 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".

وعليه ترى اللجنة تطبيقاً لهذه النصوص أن الدخل المتحقق للجهات غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية يُعد دَخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي فهو من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%، ولذلك ترفض اللجنة استثناء المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع.

البند الثالث: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٨) برفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير، وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لديه خلاف فني مع الهيئة حول فرض ضريبة الاستقطاع، وبناءً على فهم الشركة لنظام ضريبة الدخل؛ فلا يحق للهيئة فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المحتملة.

وبعد إطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف قدموا مذكرة ورد فيها أنه تم فرض غرامة التأخير طبقاً للنظام حيث إن المواد الواردة في النظام الضريبي واللائحة التنفيذية واضحة فيما يتعلق باستقطاع الضريبة.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دُفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، في حين ترى الهيئة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (٦٨) تنص على أن "الشخص المسؤول 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 (أ) من المادة (٧٧) تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما تنص الفقرة (ب) من المادة (٦٨) على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

١- ... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد".

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (١/هـ) من المادة (٦٨) على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر

التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (الثامنة والستين) من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

وبناء عليه، وبما أن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها الهيئة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة ولم يوردها للهيئة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة شركة (ج) وشركة (د)، وحيث إن اللجنة أيدت استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع، لذا فإن الغرامة تسقط لسقوط أصلها، وبالتالي إلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (١٨) لعام ١٤٣٥هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع مرة أخرى على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة (ج) و(د)، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- عدم توجب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على مبالغ الخدمات المقدمة من جهات غير مقيمة (ج) و(د)، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ

إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،،،