

## (القرار رقم ١٧٥٥ الصادر في العام ١٤٣٨ هـ)

### في الاستئناف رقم (١٧٣٦/ز) لعام ١٤٣٦ هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٣/٢٠ هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩ هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٥) لعام ١٤٣٥ هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعامين الماليين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٣/١ هـ كل من: ..... و..... 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 الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٥) لعام ١٤٣٥ هـ بموجب الخطاب رقم (٢/١٨) وتاريخ ١٤٣٥/٢/٢٠ هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٣٧٩) وتاريخ ١٤٣٥/٤/١٨ هـ، كما سدد جزءاً من المبلغ المستحق بموجب القرار الابتدائي وقدم ضماناً بنكيّاً بالمتبقي، 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: عمولة الوكيل.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/٢) برفض اعتراض الشركة على بند عمولة الوكيل للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن اللجنة أبدت الهيئة العامة للزكاة والدخل بتعديل نتائج الأعمال بالمصروفات البالغة (١,٠٢٢,٧٥٧) ريالاً و(٢,١٤٩,٦٨٨) ريالاً، على التوالي لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م على أساس أن هذه المبالغ تمثل عمولة وكيل غير مقبولة الخصم استناداً إلى المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) في ١٤٢٢/٥/١٦ هـ الذي ألغى عقود الوكالة، وأنه لا يوافق على ذلك استناداً إلى ما يلي:

أن الفرع يمارس أعماله في المملكة بموجب الترخيص المؤقت رقم (٦٢٧) الصادر من وزارة التجارة والصناعة بتاريخ ١٤٠٢/٢/٦ هـ الموافق (٣ ديسمبر ١٩٨١م) وأنه طبقاً لنظام الشركات هناك فرق بين ممارسة الأعمال من خلال فرع دائم للشركة أو من خلال فرع مؤقت حيث لا ينطبق المرسوم الملكي على الشركة لأنها فرع مؤقت وليس فرع دائم.

بما لا يتعارض مع الفقرة السابقة فإن أعمال الفرع تتلخص فقط في عقد واحد مع جامعة ..... تم توقيعه بتاريخ ١١ يوليو ١٩٨١م من قبل الشركة الاسبانية التي مقرها في أسبانيا، وقد أبرمت الشركة بتاريخ ١٠/١١/١٩٨١م (قبل تاريخ المرسوم الملكي المشار إليه أعلاه) عقداً مع "....." لتقديم خدمات استشارية متعلقة بتنفيذ العقد مع الجامعة وذلك مقابل مبلغ يتم احتسابه كنسبة محددة من الإيرادات، ولذلك فإن هذه الأتعاب تمثل أتعاب استشارية وليست عمولة وكيل.

في حال إصرار الهيئة العامة للزكاة والدخل على اعتبار أن هذه العمولة هي عمولة وكيل، فإن المرسوم المشار إليه أعلاه لا يشترط وجود وكيل للشركات الجديدة التي يتم إنشائها بعد صدور المرسوم ولكنه لا يلغي عقود الوكالة القائمة لما قد يترتب على ذلك من إضرار وإجراءات قانونية (من الوكيل السابق) في حالة الإلغاء، كما أن هذه العمولة متعلقة بعقود مبرمة قبل صدور المرسوم الملكي الذي أشارت إليه الهيئة.

قامت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض في حالة مماثلة بإصدار قرارها رقم (١٤٢٨/٧هـ) بتأييد المكلف بخضوع عمولة الوكيل وعدم تطبيق المرسوم الملكي بأثر رجعي، علماً بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تستأنف على هذا القرار.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثلها أنه تم استبعاد عمولة الوكيل المدفوعة للسيد .....، لأنها غير مقبولة نظاماً، حيث يتضح من عقد الوكالة أنه أبرم في ٢٨/١٢/١٤٢٥هـ أي بعد صدور المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٦/٥/١٤٢٢هـ بالمصادقة على قرار مجلس الوزراء رقم (١٤٢) وتاريخ ٩/٥/١٤٢٢هـ القاضي بإلغاء نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٢) وتاريخ ١/٢١/١٣٩٨هـ.

#### 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 تعديل نتائج الأعمال بالمصرفيات (عمولة الوكيل) البالغة (١,٠٢٢,٧٥٧) ريال (و٢١٤٩,٦٨٨) ريال، لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م على التوالي في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في عدم قبول هذه المصرفيات (عمولة الوكيل)، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة ودراستها للمستندات المقدمة تبين أن شركة (أ) (طرف أول) أبرمت عقداً مع السيد/..... (طرف ثاني) بتاريخ ١٠ نوفمبر ١٩٨١م، نص في فقرته (٢) على "يوافق الطرف الأول على تعيين الطرف الثاني مستشاراً في المملكة وبصفة دائمة، وغير قابل للنقض ولا للعزل طالماً أن الشركة تعمل في المملكة"، ونص في فقرته (٧) على "اتفق الطرفان على أن هذا العقد لا يؤثر بأي شكل من الأشكال على العقود الموقعة بين الطرفين سابقاً بخصوص أعمال جامعة.....".

كما تبين أن (أ) (طرف أول) أبرمت عقد خدمات مع..... (طرف ثاني) بتاريخ ٢٨/١٢/١٤٢٥هـ ونص في فقرته (١) "تعيين الوكيل" على "تعيين الشركة بموجب هذا العقد الطرف الثاني ليكون الوكيل الرسمي لها وفقاً لأحكام نظام العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٢) وتاريخ ١/٢١/١٣٩٨هـ وذلك بالنسبة للعقد المبرم بين الشركة وجامعة..... للإشراف على تنفيذ مرافق المدينة الجامعية للجامعة".

و تبين من القوائم المالية إيضاح (١) وكشف رقم (١) "بيان متابعة العقود" المرفق بالإقرار أن المكلف يقتصر نشاطه على القيام بخدمات الإشراف وعلى إنشاء الموقع ومسح الأراضي وخدمات التصميم لعقده مع جامعة..... طبقاً للترخيص المؤقت رقم (٦٢٧) وتاريخ ٦/٢/١٤٠٢هـ الذي تم تجديده لمدة تبدأ من ٣٠/١٢/١٤٢٥هـ لغاية ٣٠/١٢/١٤٣٥هـ.

وبرجوع اللجنة للفقرة (أولاً) من المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٦/٥/١٤٢٢هـ الموافق ٢٠/٤/٢٠٠١م تبين أنها تنص على "إلغاء العلاقة بين المقاول الأجنبي ووكيله السعودي، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٢) وتاريخ ١/٢١/١٣٩٨هـ".

وحيث تبين أن عقد الوكيل "عقد خدمات بين (أ) والوكيل الرسمي" أبرم بتاريخ ٢٨/١٢/١٤٢٥هـ وهو تاريخ لاحق لصدور المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٦/٥/١٤٢٢هـ الموافق ٢٠٠١/٤/٢٠م الذي ألغى العلاقة بين المقاول ووكيله السعودي، مما ترى معه اللجنة أن هذا المصروف لم يعد مصروفًا ضروريًا، ولذا ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتائج الأعمال بالمصروفات (عمولة الوكيل) البالغة (١,٠٢٢,٧٥٧) ريال و(٢,١٤٩,٦٨٨) ريال، لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م على التوالي.

#### البند الثاني: فروقات ضريبة الاستقطاع على المبالغ المقيدة للمركز الرئيسي مقابل خدمات فنية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/٦) برفض اعتراض الشركة على بند ضريبة الاستقطاع على المبالغ المقيدة للمركز الرئيسي مقابل خدمات فنية للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن اللجنة أيدت الهيئة العامة للزكاة والدخل في احتساب ضريبة استقطاع على الخدمات الفنية المدرجة ضمن قائمة الدخل لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م، على أساس أن هذه المبالغ تم دفعها للمركز الرئيسي وأن الشركة تعد منشأة دائمة لغير مقيم كما هو موضح في القوائم المالية مما نتج عنه فروقات ضريبة استقطاع بمبلغ (١,٧٢١,٥٣٦) ريال كما يلي:

البيان	٢٠٠٨م	٢٠٠٩م	المجموع
رواتب الموظفين المركز الرئيسي	٤,١٠١,٩٤٥	٧,٣٧٣,٩٦٣	١١,٤٧٥,٩٠٧
ضريبة بواقع ١٥%	٦١٥,٢٩٢	١,١٠٦,٢٤٤	١,٧٢١,٥٣٦

وأنه لا يوافق على ذلك استنادًا إلى ما يلي:

إن نشاط الفرع في المملكة مقتصر على تمثيل (أ) - إسبانية الجنسية (المركز الرئيسي) كفرع مؤقت في المملكة وتقديم خدمات الدعم والإشراف للعملاء وفقًا للترخيص رقم (٦٢٧) الذي نص على "طبقًا لأحكام المادة (٢٢٨) من نظام الشركات وموافقة وزير التجارة والصناعة على الطلب المقدم من (أ) - إسبانية الجنسية فقد تم الترخيص المؤقت للشركة لتمتلك من إنهاء الأعمال الموكلة إليها" ويعتبر هذا الترخيص ملغيًا بانتهاء مدة العقد الصادر له الترخيص.

إن الفرع مفوض بالتوقيع نيابة عن المركز الرئيسي مع العملاء بموجب الترخيص المؤقت أعلاه بالإضافة إلى أن الفرع لا يقوم بأي أعمال نيابة عن المركز الرئيسي لصالح عملائها في المملكة حيث إن المركز الرئيسي هو من يقوم بذلك وعليه، فإن تمثليه للمركز الرئيسي وتوقيع العقود نيابة عنه بموجب التصريح المؤقت بالإضافة إلى قيام المركز الرئيسي بتنفيذ الخدمات لعملائه في السعودية عن طريق فرعه المؤقت، أهّل المركز الرئيسي بأن يكون لديه منشأة دائمة لأغراض تنفيذ عقود محددة بموجب الترخيص والسجل التجاري المؤقت لفرعه، ناهيك عن أن المركز الرئيسي هو المسئول فعليًا عن كافة الالتزامات المناطة به الناشئة عما يبرمه من عقود في المملكة، إلا أن المركز الرئيسي اضطر للحصول على رخصة فرع مؤقت للالتزام بشروط عقود مع عملائه في المملكة والتي من ضمنها ضرورة توافر مكتب لها في المملكة، لذلك فإن الجهة الخاضعة للضريبة هو المركز الرئيسي وليس الفرع المؤقت، وبناءً على ما تقدم أعلاه، يستغرب من ربط الهيئة العامة للزكاة فرض ضريبة الاستقطاع على رواتب ومزايا موظفين المركز الرئيسي العاملين على عقد جامعة .....، فهل من المعقول أن يخضع المركز الرئيسي لضريبة الدخل عن أرباحه المتحققة من عقود في المملكة وبنفس الوقت إخضاع تكاليفه لضريبة الاستقطاع.

إن طبيعة هذه المصروفات التي أخصتها الهيئة العامة للزكاة والدخل لضريبة الاستقطاع تمثل في جوهرها رواتب وأجور موظفي المركز الرئيسي الذين يعملون على مشروع ، وحيث إن هذه المصروفات تمثل رواتب، فإنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

لا بد من التفريق ما بين الفرع المؤقت والفرع الدائم حيث إن الفرع الدائم له شخصية اعتبارية مستقلة قادرة على تنفيذ العقود بكوادرها دون الحاجة إلى المركز الرئيسي إلا إذا تطلب الأمر في بعض الأحيان ذلك والتي تكون في حينها خدمات فعلية مقدمة من المركز الرئيسي للفرع وفي هذه الحالة، فإن المستفيد من الخدمة هو الفرع وليس العملاء، بينما الفرع المؤقت ما هو إلا شخصية تمثيلية للمركز الرئيسي وغير مؤهل فعلياً لتنفيذ العقود وسبب وجوده أساساً هو حصول المركز الرئيسي على عقود تتطلب تواجد مكتب له في المملكة، وعليه فإن تكاليف موظفين المركز الرئيسي العاملين على عقد.....لا تخضع لضريبة الاستقطاع حيث إن تلك التكاليف قد تكبدت من جهة مقيمة بصفته منشأة دائمة بناءً على نص المادة الثامنة والستين من النظام حيث نصت الفقرة (أ) منه على "يجب على كل مقيم سواءً كان مكلماً 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" وعليه فإن ضريبة الاستقطاع يجب أن تستقطع في حالة أن المركز الرئيسي قام بدفع مبالغ مقابل خدمات تحققت من مصدر دخل في المملكة إلى جهات غير مقيمة والتي لا تنطبق على حالتنا حيث إن المركز الرئيسي تكبد تكاليف فعلية، ولم يتم دفع مبالغ إلى جهة غير مقيمة مقابل تكاليف تلك الخدمات الفنية، وعليه فإن تكاليف الخدمات الفنية المحملة من المركز الرئيسي إلى فرعه المؤقت لا تعتبر خدمات مقدمة من جهة غير مقيمة إلى جهة مقيمة حيث إن تلك التكاليف تكبدت فعلياً في المركز الرئيسي والذي يعتبر جهة مقيمة بصفته منشأة دائمة ولم يتم دفع مبالغ من قبل المركز الرئيسي إلى جهات غير مقيمة.

والجدير بالذكر أن تلك التكاليف المتكبدة بواسطة المركز الرئيسي ليس الهدف منها تقديم خدمة إلى فرعها المؤقت وإنما لإنجاز الأعمال المتعلقة بالخدمات المتفق عليها في العقود مع العملاء في المملكة.

بما لا يتعارض مع ما تقدم أعلاه، لا نوافق أيضاً على احتساب ضريبة الاستقطاع على أساس ١٥% وليس ٥%، ونلفت الانتباه إلى القرار رقم (١١٢٩) لعام ١٤٣٣هـ الصادر من اللجنة الاستثنائية والذي أيد عدم احتساب ضريبة استقطاع بواقع ١٥% على التعاملات مع أطراف ذات علاقة وإنما يجب تطبيق ضريبة الاستقطاع بواقع ٥%.

وبناءً على ما تقدم فإن التكاليف المتكبدة بواسطة المركز الرئيسي كمنشأة دائمة لا تخضع لضريبة الاستقطاع. وفي حال الإصرار على ذلك، فإن نسبة ضريبة الاستقطاع يمكن أن تكون ٥% وليس ١٥%.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثلها أن الهيئة استندت في إخضاع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع إلى المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ.

### 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 خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع، كما يطلب في حال خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة ٥% وليس ١٥%، في حين ترى الهيئة خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس للمكلف مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين من إيضاح (١) أن المكلف (فرع أ) مؤسسة بموجب القوانين المعمول بها في اسبانيا) يزاول النشاط في المملكة بموجب الترخيص المؤقت رقم (٦٢٧) وتاريخ ١٤٠٢/٢/٦ هـ وتم تجديده لغاية ١٤٣٥/١٢/٣٠ هـ بالإضافة إلى السجل التجاري رقم (.....) وتاريخ ١٤١١/٣/٧ هـ، ويقتصر نشاط الفرع على القيام بخدمات الإشراف وعلى إنشاء الموقع ومسح الأراضي وخدمات التصميم طبقاً للترخيص المؤقت.

وبرجوع اللجنة إلى المادة (٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ تبين أنها تنص على 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).

وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) تنص على "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: ٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة ١٥٪)، كما تبين أن المادة (٥) تنص على "أ- يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

٧- مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.

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

وتبين أن المادة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ نصت على "١- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها...، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة.

٢- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:

أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة "الثامنة والستين" من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة".

وتبين أن الفقرة (١) من المادة (٦٣) تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥٪"، كما نصت المادة (٥) من اللائحة التنفيذية 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".

كما أن القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية ينص على "أولاً: ط- تعدل الخاتمين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة "١" من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%....".

وحيث إن فرع الشركة الأجنبية الذي يزاول النشاط في المملكة يعد منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة، وفقاً للمادة (٤) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١) من اللائحة التنفيذية، ويخضع للضريبة بموجب الفقرة (ج) من المادة (٢) من نظام ضريبة الدخل، وتطبق عليه أحكام ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية في حال قيامه بدفع مبالغ لجهات غير مقيمة من مصدر في المملكة بما فيها المركز الرئيس، وتحتسب الضريبة على المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس نظير خدمات فنية بنسبة ١٥% طبقاً للفقرة (أولاً) من القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ، وبناءً عليه؛ ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس مقابل الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع، وطلبه في حال خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن تكون بنسبة ٥% وليس ١٥%.

### **البند الثالث: الأرباح الموزعة (المقفلة في حساب المركز الرئيسي).**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/٧) برفض اعتراض الشركة على بند ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة للمركز الرئيسي للحيثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل ذكرت في وجهة نظرها بأنها قامت باحتساب ضريبة استقطاع بواقع ٥% على الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيسي استناداً إلى المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل و المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية وكما أكدت الهيئة العامة للزكاة والدخل بان ضريبة الاستقطاع تتوجب عند التسوية بين الحسابات وتعتبر هذه التسوية بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن الجهات الدافعة والمستلمة جهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ إثبات القيد في الدفاتر، ونود التنويه بان الحسابات المقدمة للهيئة العامة للزكاة والدخل هي حسابات لفرع منشأة دائمة كما تم بيانه في الفقرات السابقة، والفرع لا يملك خياراً سوى قيد صافي الأرباح أو الخسائر الناتجة عن كل عام في حساب المركز الرئيسي فلا يوجد مفهوم حساب الأرباح المبقاة لدى الفرع لأن التعامل مع الفرع من قبل المركز الرئيسي يتم كمعاملة مركز تكلفة، الأمر الذي أدى إلى قيام الهيئة العامة للزكاة والدخل باحتساب ضريبة الاستقطاع على أساس فهمها بأن هذه المبالغ تم سدادها/تحويلها للمركز الرئيسي، واستناداً إلى ما تقدم، فإنه لا يجب احتساب ضريبة استقطاع عن صافي الأرباح والمقيدة في حساب المركز الرئيسي.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثليها أنه تم فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيسي وفقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية حيث تبين من مطالعة ودراسة القوائم المالية للمكلف أنه قام بإقفال الأرباح المحققة عن العامين محل الاعتراض في حساب المركز الرئيسي، ولأن ضريبة الاستقطاع تتوجب عند حصول واقعة الدفع وما في حكمه مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات والتي تعتبر تاريخ التسوية بمثابة تاريخ الدفع ما لم تكن

الجهات الدافعة والمستلمة جهات مرتبطة، ففي هذه الحالة تكون العبرة بتاريخ إثبات القيد في الدفاتر، لذلك قامت الهيئة بإخضاع الأرباح المقفلة بحساب المركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع، بناءً عليه؛ فإن إجراء الهيئة سليم.

### 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 احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح المقفلة بحساب المركز الرئيسي لأن قيد الإقفال لا يعتبر دفعًا لهذه المبالغ في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في احتساب ضريبة الاستقطاع عليها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ تبين أنها 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: "وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة ٥%..."

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة، واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس، الشركة القابضة وشركاتها التابعة، الشركة والشركات الزميلة) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لضريبة الاستقطاع، وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة، وبالتالي قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد المبالغ بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوبًا ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية، وبالتالي فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يعد تاريخًا للدفع.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين من قائمة الدخل أنه تم إقفال صافي دخل العام بمبلغ (٤,٨٤١,٦٣٩) ريالًا ومبلغ (١٦,٠٣٧,١٨٢) ريالًا لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م في حساب المركز الرئيس، كما أن اللجنة طلبت من المكلف في جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٣/١هـ كشف حساب المركز الرئيس مع توضيح طبيعة الحركة التي تمت عليه لكل عام على حدة مع بيان كل تحويل ماذا يمثل، وقدم طي خطابه رقم (٢٠١٦/٤٩٦/ج) وتاريخ ١٤٣٨/٣/٩هـ المقيد لدى هذه اللجنة بتاريخ ١٤٣٨/٣/١٣هـ كشيءًا إجمالي العمليات للبنود (رصيد بداية العام، ربح أو خسارة العام، خدمات فنية، سداد، رصيد نهاية العام) دون أن يوضح الحركة التفصيلية (المدينة والدائنة) لكل بند على حده.

وبناء عليه وتطبيقا لما ذكر أعلاه، فإن اللجنة مع عدم كفاية الدليل المقدم من المكلف ترى في هذه الحالة أن إفعال صافي دخل العام في حساب المركز الرئيس يعد بمثابة الدفع، وترفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح المغفلة في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع.

#### **البند الرابع: غرامة التأخير.**

قضى القرار الابتدائي في (ثانيا/م) بتوجب غرامات تأخير على فروقات الضريبة الناتجة عن البنود التي رفضت اللجنة فيها اعتراض الشركة للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وجاءت وجهة نظره بأن اللجنة أيدت الهيئة العامة للزكاة والدخل بمطالبة الشركة بسداد غرامة تأخير على فرق ضريبة الأرباح وضريبة الاستقطاع الناتجة عن التعديلات المذكورة أعلاه على اعتبار أن الخلاف غير حقيقي، وأنه لا يوافق على ذلك استناداً إلى ما يلي:

إن جميع مواضيع الاعتراض كما هو مبين في وجهات النظر أعلاه، هي محل خلاف من نواح عدة.

طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجربها الهيئة والتي أصبحت نهائية.

حسبما هو وارد في الفقرة الثانية من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد، تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

- موافقة المكلف على الربط.

- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجربه المصلحة.

- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

وبناءً على ما تقدم؛ فإن تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل ليست نهائية طبقاً للفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل الجديد نظراً لعدم صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو ديوان المظالم متعلق باعتراض الشركة، ولا تخضع لغرامة التأخير.

وباطلاع الهيئة على استئناف المكلف ذكر ممثلها أن الهيئة تستند في فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة لأعوام الاعتراض على ما نصت عليه المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الفقرة (أ) والى المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية فقرة (١/ب) وتمسك بصحة إجراءاتها.

#### **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 احتساب غرامة تأخير على فرق ضريبة الدخل والاستقطاع في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها في احتساب غرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) 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 أن الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام"، ونصت الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من النظام 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)، ونصت المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ في الفقرة (١/ب وهـ) على "١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

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".

وحيث إن الضريبة التي احتسبتها الهيئة على بنود (عمولة الوكيل، المبالغ المقيدة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية، الأرباح المقفلة بحساب المركز الرئيس) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، وانتهت اللجنة في هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة عليها، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة عليها بنسبة (١%) عن كل (ثلاثين) يومًا تأخير على أن يتم احتسابها اعتبارًا من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقًا للنظام، فيما عدا البند الثاني (المبالغ المقيدة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية) يكون احتساب غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة ٥% فقط، أما النسبة المتبقية وهي ١٠% فتحتسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، نظرًا لأن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة بشأن مقدار النسبة حتى صدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ والذي حددها بواقع ١٠%.

## القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

### أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٥) لعام ١٤٣٥هـ من الناحية الشكلية.

### ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة صافي أرباح العام الدفترية ببند عمولة الوكيل، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢/أ- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم خضوع المبالغ المقيدة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية لضريبة الاستقطاع وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على المبالغ المقيدة للمركز الرئيس مقابل خدمات فنية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح المقفلة في حساب المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على البنود (الأول والثاني والثالث) من هذا القرار، على أن يكون احتساب غرامة التأخير للبند الثاني (المبالغ المقيدة للمركز الرئيسي مقابل خدمات فنية) من تاريخ استحقاق الضريبة على نسبة ٥% فقط، أما النسبة المتبقية وهي ١٠% فتحسب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

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

القرار.

وبالله التوفيق،،،