

(القرار رقم ١٦٦٤ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئناف رقم (١٦٧٦/ض) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٣/٢٧هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٢٥) لعام ١٤٣٥هـ بشأن طلب استرداد ضريبة الاستقطاع لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م. وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٢/٢٢هـ كل من: و..... و.....، كما مثل المكلف كل من: و..... و.....

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 الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٥) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب رقم (٢/١٠٦) وتاريخ ١٤٣٥/٨/٢٦هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٥٤٢) وتاريخ ١٤٣٥/١٠/٢٥هـ، كما لا توجد مستندات بموجب القرار الابتدائي لأن المكلف يرى أنه سدد ضريبة استقطاع بالزيادة ويطلب استردادها، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

بند ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) برفض اعتراض المكلف المتمثل في طلبه رد ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة بواقع ١٠% على المدفوعات لقاء الخدمات الفنية المقدمة من جهات مرتبطة غير مقيمة لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قدم إقرارات ضريبة الاستقطاع وسدد ضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% لعامي ٢٠١٠م و٢٠١١م على المدفوعات عن الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من الجهات المرتبطة علي النحو التالي:

السنة	المبلغ الفعلي المسدد على المدفوعات عن الخدمات الفنية المقدمة إلى الجهات الغير مقيمة		ضريبة الاستقطاع الضريبة المسددة بواقع ٥% على المدفوعات عن الخدمات الفنية	مطالبة استرداد مبلغ ضريبة الاستقطاع المورد بالزيادة (المسدد بواقع ١٠% تحت الاحتجاج)		إجمالي المبالغ المطالب باستردادها (ضريبة استقطاع وغرامة تأخير)
	ضريبة استقطاع	غرامة تأخير		ضريبة استقطاع	غرامة تأخير	
٢٠١٠م	٣,٥٧٩,٢٨٩	١٤٣,١٧٢	١,١٩٣,٠٩٦	٢,٣٨٦,١٩٣	٩٥,٨٧٦	٢,٤٨٢,٠٦٩
٢٠١١م	٢٢,٢٣٤,٢٥٦	٢٢٣,٧٣٤	٧,٤١١,٤١٩	١٤,٨٢٢,٨٣٧	١٤٨,٢٢٩	١٤,٩٧١,٠٦٦
الإجمالي	٢٥,٨١٣,٥٤٥	٣٦٦,٩٠٦	٨,٦٠٤,٥١٥	١٧,٢٠٩,٠٣٠	٢٤٤,١٠٥	١٧,٤٥٣,١٣٥

وبعد تقديم إقرارات ضريبة الاستقطاع تبين للشركة أن نسبة الضريبة الواجبة على المدفوعات إلى الجهات المرتبطة غير المقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية هي ٥% وليس ١٥% طبقاً للمادة رقم (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام، إلا أن الشركة سددت النسبة الإضافية ١٠% لتجنب فرض غرامة التأخير إلى أن يتم البت في الأمر بصورة نهائية من قبل لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية.

وطبقاً للأحكام المتعلقة باسترداد الضريبة والواردة في النظام الضريبي قدمت الشركة للهيئة طلب استرداد ضريبة الاستقطاع الإضافية المسددة بالزيادة بواقع ١٠% من المدفوعات إلى الجهات المرتبطة غير المقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية، ورفضت الهيئة طلب الشركة بحجة أن المدفوعات إلى الجهات المرتبطة غير المقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥% وليس ٥%، وقدمت الشركة اعتراضاً بموجب الخطاب رقم (٢٠١٣/٥١٠٣) بتاريخ ٢٤/١/١٤٣٥هـ، ورفضت اللجنة الابتدائية طلب الشركة من الناحية الموضوعية بناء على الفقرة (أولاً/ط) من القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ التي تتضمن أن الدفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ١٥%.

وأضاف المكلف أن القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) قد صدر بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤م)، بينما الدفعات قيد الخلاف تعود للفترة من يناير ٢٠١٠م إلى ديسمبر ٢٠١١م أي قبل صدور القرار الوزاري، وبالتالي لا ينطبق على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة قبل صدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦)، وإن صدوره هو برهان واضح على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% كانت مطبقة على المبالغ المذكورة أعلاه والتي دفعت قبل ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤م)، حيث تم تعديل المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية اعتباراً من ١٨/٥/١٤٣٥هـ (١٩ مارس ٢٠١٤م) لتغيير نسبة ضريبة الاستقطاع من ٥% إلى ١٥%، وهذا التعديل للمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية يبرهن بشكل جلي أن نسبة ضريبة الاستقطاع ١٥% لم تكن مطبقة على تلك الدفعات قبل التعديل الذي تم بموجب القرار الوزاري رقم (١٧٧٦)، ولو كانت نسبة ١٥% مطبقة على تلك الدفعات لما كانت هناك حاجة لإصدار قرار وزاري لتعديل المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية.

وأضاف المكلف أنه تجنبا لعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين والذي لا تسمح به الأنظمة الضريبية فإن جميع القرارات والخطابات الوزارية الصادرة سابقا لم تطبق أبداً بأثر رجعي، كما أن القرار الوزاري رقم (٢٦) بتاريخ ١٩/١/١٤٣٤هـ الذي ورد فيه أن الالتزام الضريبي على المقاولين الكويتيين لجميع السنوات السابقة لتاريخ القرار الوزاري تتحملها الدولة بينما يتحمل المقاولون

الكويتيون التزام ضريبة الاستقطاع لما بعد صدور القرار الوزاري، وأن هذا الإجراء من قبل حكومة المملكة يثبت بوضوح أن المكلف يجب أن لا يتحمل أي أعباء ضريبية نتيجة التطبيق بأثر رجعي لأي تغيير في النظام الضريبي.

وقد نشرت الهيئة في تعميمها رقم (٩/٣٧) بتاريخ ١٤٢٠/٦/٩ هـ تعليمات وزير التجارة بتطبيق أحكام خطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (٣٥٠٦/٣) المؤرخ في ١٤١٩/١٢/٢٨ هـ على الحسابات المقدمة بعد تاريخ الخطاب المذكور أعلاه وليس على السنوات السابقة له بما في ذلك الحالات التي هي قيد الدراسة لدى لجان الاعتراض الابتدائية، كما أن أي قرار أو تعميم وزاري يجب ألا يطبق بأثر رجعي لأنه يسفر عن معاملة غير متساوية بين المكلفين.

لكل ما تقدم يطلب المكلف استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع ١٠% من المبالغ المدفوعة خلال عامي ٢٠١٠م و٢٠١١م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% طبقاً للمادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية.

وتنص الفقرة (أ/٦) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة ١٥%، مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى، فجاءت الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة، ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة ١٥% دون تحديد طبيعة تلك الخدمات المؤداة، حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول من هذه المادة غير معرفة، والأصل في النكرات أنها تفيد العموم، مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية، وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تدرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع بنسبة ١٥%.

وأضافت الهيئة أن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم للشركات العاملة في المملكة من قبل المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% هي أن هذا الإجراء حد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسية وتحملها على فروعها المحلية، كما أنه في بعض الأحيان تكون المراكز الرئيسية أو الشركات المرتبطة معفاة من الضريبة في الدول التي تمارس فيها أنشطتها فإنها تقوم بتحميل فروعها الموجودة في المملكة بمبالغ مقابل الخدمات على أساس أن هذه المبالغ سوف تحسم ضمن إيرادات المركز الرئيس والشركات المرتبطة وهي معفاة من الضريبة، أو أن سعر الضريبة في هذه الدول أقل من نسبة الضريبة بالمملكة مما يساعد على التجنب الضريبي.

لكل ما تقدم ترى الهيئة عدم وجود مبالغ ضريبية مسددة بالزيادة بحجة أن المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥%.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع ١٠% من المبالغ المدفوعة خلال عامي ٢٠١٠م و٢٠١١م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، في حين ترى الهيئة عدم وجود مبالغ ضريبية مسددة بالزيادة لعامي الاستئناف، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ تبين 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: ... وأي دفعات تحددها اللائحة التنفيذية على أن لا يتجاوز سعر الضريبة 10% "، كما تبين أن الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) تنص على أنه "...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".

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/٢٠١٨هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً: ط - تعدل الخاتمتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

١٥%	أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة
٥%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

ثانيًا: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، وبطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا".

وعليه؛ فإن اللجنة ترى تطبيقًا لهذا النصوص خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 10%، ولذلك ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال عامي 2010م و2011م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من فرع شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٢٥) لعام ١٤٣٥هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع ١٠% من المبالغ المدفوعة خلال عامي ٢٠١٠م و٢٠١١م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، وتأييد 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،،،