

(قرار رقم ٢٧ لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)،

برقم ١٤٣٦/٢٢/١٧٢٤ وتاريخ ١٤٣٦/٢/٢٦هـ على الربط الضريبي

للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٨م.

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على رسول الله، وبعد:-

إنه في يوم الأحد الموافق ١٥/١٠/١٤٣٨هـ، اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة، وذلك بمقرها بفرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بجدة، والمشكلة من كل من:-

الدكتور /..... رئيساً

الدكتور /..... عضواً ونائباً للرئيس

الدكتور /..... عضواً

الأستاذ /..... عضواً

الأستاذ /..... عضواً

الأستاذ /..... سكرتيراً

وذلك للنظر في اعتراض المكلف / شركة (أ)، رقم مميز (.....)، على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٨م (اختصاص فرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بجدة)، وقد تناولت اللجنة الاعتراض بالبحث والمناقشة في ضوء مذكرة الاعتراض المقدمة من الهيئة، وبالاطلاع على ملف القضية ومحضر جلسة المناقشة المنعقدة في يوم الأربعاء الموافق ١٦/١٠/١٤٣٨هـ، بحضور ممثلي الهيئة/..... و..... و..... بموجب خطاب الهيئة رقم ١٥٩٢٧/١٦/١٤٣٨هـ، وتاريخ ٢٥/١٠/١٤٣٨هـ، وبحضور ممثل المكلف/..... سعودي الجنسية بطاقة الهوية الوطنية رقم (.....).

وفيما يلي وجهتا نظر الطرفين ورأي اللجنة حولهما :

أولاً: الناحية الشكلية:-

الربط: صادر برقم (١٤٣٦/٢٢/١٧٢٤) وتاريخ ٢٦/٢/١٤٣٦هـ.

الاعتراض: وارد برقم (١٤٣٦/٢٢/١٢١٣) وتاريخ ٢٣/٣/١٤٣٦هـ.

الاعتراض مقبول من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المدة المحددة نظامًا.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:-

ضريبة استقطاع وغرامة تأخير على بند برامج سوفت وير.

م	البيان	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
١	قيمة البرنامج	١٨١,٨٧٥	٩١٦,٠٨٨	٢٣٣,٤٥٠	٣,٠١١,٤٧٤
٢	ضريبة الاستقطاع ١٥%	٢٧,٢٨١	١٣٧,٤١٣	٣٥,٠١٨	٤٥١,٧٢١
٣	غرامة التأخير ١%	٢٩,٤٦٣	١٣١,٩١٦	٢٩,٤١٥	٣٢٥,٢٣٩

وجهة نظر مقدم الاعتراض

أنه حسب المناقشة التي تمت مع هيئتك حول البرامج، تمت ترجمة جميع الفواتير الخاصة بالبرامج حسب طلبكم (مرفق لكم أصول الفواتير المترجمة للبرامج)، واعتبارها بمثابة بضاعة يحق للشركة إعادة بيعها في السوق المحلي فإنها في هذه الحالة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع، وحسب نظام الهيئة العامة للزكاة والدخل.

وجهة نظر الهيئة

قامت الهيئة بإضافة استقطاع على المبالغ المدفوعة من قبل المكلف لشركة (د) (وهي شركة غير مقيمة) حيث إن برامج الحاسب التي يتم تركيبها لمصلحة الشركات المقيمة لأغراض التطبيقات المالية أو الإدارية أو التشغيلية تصنف على أنها استخدام حقوق ملكية فكرية (إتاوة) وتخضع لضريبة الاستقطاع.

وقد عرفت المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ الإتاوة بأنها: الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشمل ولا تقتصر على حقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والتصاميم، والأسرار الصناعية، والعلامات والأسماء التجارية، والمعرفة، وأسرار التجارة، والأعمال، والشهرة، والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية.

ولأن المشتري المحلي (شركة أ) لا يملك حق التصرف بها ويكون مرتبًا بشكل مستمر بالتطوير والتحديث الذي تقوم به الشركة الموردة (شركة د)، ويتضح ذلك من الاتفاقية المبرمة بين المكلف وشركة (د) بتاريخ ٢٠١٤/١٢/٧م (المرفق صورة منها)، حيث نص البند رقم (١,٥) على (..... أن يوافق الشريك "المكلف" على منح المستخدم النهائي الاستشارة المهنية من خلال تزويد مثل هذا المستخدم بالمعلومات الشاملة والموضوعية وتحويل أي معلومات ترده من (د) ذات صلة بالبرنامج إلى المستخدم النهائي بشكل خاص.....) كذلك (على الشريك "المكلف" أن يرفع فورًا إلى (د) خطيًا أي ظل مزعوم في البرنامج أو أي مطالبة أو دعوى أو أجزاء ذي صلة بالبرنامج يكون على علم به)، كما نص البند (٢,٦) من نفس الاتفاقية على (يمكن أن تمنح (د) الشريك (أ) دورة شهادة لمدة يوم واحد في المبيعات/التسويق لمندوبي مبيعات الشريك ومندوبي ما قبل البيع والعاملين في مجال التسويق....)، كما نص البند (٤,٦) الدعم الإداري (على الهيئة العليا في (د) أن تلتقي الشريك، والزبائن المرتقبين المهمين والمستخدمين النهائيين من وقت لآخر وسوف تعمد (د) بشكل خاص إلى مساعدة الشريك في تحضير الردود على طلبات العروض لصفقات المؤسسات الكبيرة والانخراط بشكل مباشر في عروض وندوات تسويقية محددة....)، ونص البند (١,٧) (بناءً لطلب الشريك يمكن (د) أن توفر الخدمات المهنية لاسيما التدريب أو خدمات الاستشارة بما يتوافق مع الشروط الخاصة ذات الصلة...) ونص البند رقم (١,٩) من الاتفاقية على (يعتبر البرنامج ملكية حصرية لشركة (د)...) بالإضافة إلى بنود أخرى من الاتفاقية لم نذكرها تؤكد على أن المبالغ المحولة من المكلف لشركة (د) هي مقابل استخدام الحقوق الفكرية،

وفي ضوء ذلك قامت الهيئة بإخضاع المبالغ المدفوعة من المكلف لشركة (د) لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) باعتبارها مدفوعة لقاء استخدام حقوق فكرية (إتاوة) وذلك طبقًا للمادة (٦٨/أ) من النظام الضريبي التي نصت على: (أ- يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام،

وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: إتاوة أو ريع ١٥%.....)، وكذلك الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على (يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية: إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%....)، وكذلك الفقرة (أ) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات التالية:

(٢- إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية من المملكة...). وعليه تتمسك الهيئة بصدّة إجراءاتها.

في جلسة الاستماع والمناقشة

أفاد ممثل المكلف بأنه يقدم للجنة مذكرة تحتوي على وصف عن طبيعة البرامج محل الاعتراض ووصف لها، وعلق ممثلو الهيئة بأنهم يكفون بما ورد في المذكرة، وقد طلبت اللجنة من ممثلي الهيئة إيضاح الكيفية التي تم التوصل بها إلى المبالغ التي تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع، وقد وعد ممثلو الهيئة بأنهم سوف يقدمون للجنة البيانات والتفصيلات المطلوبة خلال أسبوع واحد من تاريخ الجلسة.

وقد ورد في مذكرة ممثل المكلف المقدمة في جلسة الاستماع والمناقشة ما يلي:

قامت الهيئة باحتساب ضرائب استقطاع على الشركة باعتبار أن المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (شركة (د)) هي مبالغ مقابل حقوق ملكية (إتاوة) عن البرامج والتراخيص المشتراة من الجهة الخارجية المشار إليها (شركة (د))، وأضافت أن الشركة

لا تملك حق التصرف في هذه البرامج أو الانتفاع بها إلا عن طريق الرجوع للمورد الخارجي حيث يتطلب استخدام البرامج المحاسبية تطوير وتثبيت مستمر لتمكين الشركة من استخدامه.

وعليه فإن الشركة تشرف أن توضح للجنةكم الموقرة وجهة نظرها في اعتراضها على هذا البند بأن هذه البرامج المشتراة من المورد الخارجي (شركة (د)) يتم إعادة بيعها لعملاء الشركة المحليين، وبذلك ينطبق على هذه البرامج عروض التجارة التي لا يستحق عليها ضرائب استقطاع (حيث إن ضرائب الاستقطاع تستحق فقط على الخدمات المقدمة أو الإتاوات أو توزيعات الأرباح التي يتم تحويلها لخارج المملكة العربية السعودية).

وعليه فإن هذه البرامج تعتبر جزءًا من تكلفة البضاعة المباعة للشركة، وهي كأي بضاعة يتم بيعها ضمن عروض التجارة، ويمكن أن نوضح لكم وجهة نظر الشركة أكثر ببضاعة المواد الخام التي يتم استيرادها من الخارج، هي أيضًا لا يتم دفع ضرائب استقطاع عليها لأنها من عروض التجارة،

مع العلم أن هذه المواد الخام في كثير من الأحيان تتطلب بعض التوجيه والتدريب من قبل البائع بكيفية خلط هذه المواد بطريقة صحيحة للتوصل للمنتج النهائي الجاهز للبناء أو جاهزة الصنع، وهذه المعلومات عن كيفية خلط هذه المواد لا تتوفر إلا عند المورد الخارجي لهذه المواد الخام،

وبالرغم من ذلك فهي لا تخضع لضرائب الاستقطاع، وبالمثل فإن البرامج المباعة من قبل الشركة ينطبق عليها نفس الحالة المذكورة عن المواد الخام؛ وأما بخصوص الشق الثاني لوجهه نظر الهيئة بأن استخدام هذه البرامج يتطلب تطوير وتثبيت مستمر؛ فإننا نود أن نوضح أن هذه البرامج تعمل بمجرد امتلاكها ولا يلزم امتلاكها أي تطوير أو تثبيت أو حتى تحديث إلا في حال رغبة المشتري المحلي بذلك،

وبالتالي فإن مشتري هذه البرامج لا يتوجب عليه تطوير وتثبيت البرنامج لاستمرار البرنامج في العمل، ويمكن أن يعمل بدون التطوير والتثبيت بدون أي مشاكل، ويمكن للمشتري المحلي أن يرجع مباشرة للمورد الخارجي فقط في حال رغبته بالتطوير على هذه البرامج،

وهذا يعتبر من كماليات البرنامج أو الإضافات الجديدة، وإذا لم يتم فهو لا يؤثر على كفاءته أو استمرارية عمله. (نتشرف أن نرفق لكم نسخة من قيد وفاتورة شراء من المورد الخارجي وقيد وفاتورة بيع نفس البرنامج لعميل محلي).

نرجو على ضوء ما سبق قبول اعتراضنا على خطاب الهيئة العامة للزكاة والدخل المشار إليه أعلاه ولكم الرأي؛ علمًا بأن المكلف على استعداد للرد على أي استفسارات أو تقديم أي مستندات تطلبها لجنةكم الموقرة.

رأي اللجنة

بعد سماع وجهتي نظر ممثلي المكلف والهيئة، والاطلاع على نظام الضريبة ولائحته التنفيذية والاتفاقية المبرمة بين المكلف وشركة (د)، وكذلك ما ورد في إجابة الهيئة على السؤال رقم (٨٢) ضمن الأسئلة الأكثر شيوعًا كما يلي: (إذا كانت عملية شراء أنظمة الحاسب الآلي والبرامج التدريبية بمثابة بضاعة يحق للمشتري بيعها في السوق المحلي فإنها تعتبر في هذه الحالة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع، أما إذا كانت هذه الأنظمة والبرامج مشتراه من الخارج لغرض استخدامها من قبل المشتري بموجب ترخيص بذلك من البائع دون منح المشتري حق التصرف بها أو بيعها وتكون مرتبطة بشكل دائم بالتطوير الذي تقوم به الشركة المنتجة، في هذه الحالة تعتبر هذه العملية عملية ترخيص باستخدام حقوق معنوية "إتاوة" وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة

١٠%، أما عمليات التحديث لهذه الأنظمة والبرامج فإنها تعتبر من ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي تخضع لضريبة الاستقطاع بغض النظر عن مكان تأدية الخدمة، وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%.

وترى اللجنة أن برامج الحاسب التي يتم تركيبها من قبل شركة (أ) لمصلحة المستخدم النهائي تُصنف على أنها استخدام حقوق ملكية فكرية (إتاوة) وفقًا لما ورد في المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل، التي عرضت الإتاوة بأنها: (الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشمل ولا تقتصر على حقوق التأليف وبراءات الاختراع والتصاميم والأسرار الصناعية والعلامات والأسماء التجارية والمعرفة وأسرار التجارة والأعمال والشهرة والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية)، كما أن المادة (٦٨/أ) من نظام الضريبة نصت على ما يلي: (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف 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:

١-.....

٢-إتاوة أو ربع،..... ١٥%).

وكذلك المادة (٦٣) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل والتي نصت على: (يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار التالية:
إتاوة أو ربع ١٥%).

كما أن الاتفاقية المبرمة بين المكلّف وشركة (د) في موادها تعزز على أن الحالة المذكورة تُصنف على أنها استخدام حقوق ملكية فكرية، وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% ومن أهم تلك المواد ما يلي:

١-القسم (١) الخاص بالتعريفات الذي نص على أن المستخدم النهائي يشتري ترخيص طويل الأمد بموجب الاتفاقية، وغير مخصص للبيع أو إعادة التسويق أو التوزيع.

٢-القسم (٤) الخاص بالحقوق الممنوحة الذي نص على أنه لا يحق للشريك (المكلّف) تعديل أو تطوير أو ترجمة البرنامج أو هندسته عكسيًا.

٣-القسم (٤ - ٢) الخاص بالتوزيع الذي نص على ملكية شركة (د) للعلامة التجارية ولا يحق للشريك (المكلّف) استخدامها وتسويقها بطرق قد تفسر بأنه يمتلك البرنامج، ويتعين عليه أن يُضمن إعلاناته عبارة علامة تجارية مملوكة لشركة (د).

٤-القسم (٩) الخاص بحقوق الملكية الفكرية الذي نص على ملكية الشركة (د) حصريًا لبرنامجها وأن الشريك (المكلّف) لا يملك أية حقوق على أو تابعة للبرنامج باستثناء الحق الذي منح إليه بموجب الاتفاقية.

٥-القسم (١١) الخاص بالسجلات وحقوق التدقيق الذي نص على احتفاظ الشريك (المكلّف) بدفاتر وسجلات دقيقة فيما يتعلق بنشاطاته بموجب الاتفاقية طيلة مدتها؛ لذا ما علاقة شركة (د) بدفاتر وسجلات ونشاط المكلّف إذا كانت العملية عملية بيع عادية؟

٦-القسم (١٨) الخاص بالمدة والإنتهاء وآثار الإنتهاء نص على أنه عند إنتهاء الاتفاقية فعلى الشريك (المكلف) التوقف فوراً عن التسويق والتوزيع للبرنامج أو استخدام العلامات التجارية وإزالة كافة رموز وشعارات شركة (د) وتزويدها بتفاصيل المستخدمين النهائيين.

٧-اتفاقية الترخيص للمستخدم النهائي في الملحق (٤) تمنعه من التنازل عن الترخيص وحقوق البرمجيات من الباطن إلى طرف ثالث، وتمنعه من المشاركة مع أطراف أخرى في تلك الحقوق، والمادة (٩) من الملحق تنص على ملكية الشركة (د) حصرياً للبرمجيات والحقوق الفكرية فيها وأنه يجب أن يقر صراحة بتلك الملكية وعدم إفشاء معلوماتها السرية وأنه يجب أن يوافق على إيقاف استخدام البرمجيات وسحب نسخها وإعادةها لشركة (د) في حالة خرقه لشروط الاتفاقية.

وعليه فإن اللجنة تؤيد الهيئة في صحة إجراءاتها فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)، على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٥م إلى ٢٠٠٨م، من الناحية الشكلية وفقاً لحيثيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

تأييد الهيئة في احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% وغرامة التأخير على قيمة البرامج وفقاً لحيثيات القرار.

ثالثاً: بناءً على ما تقضي به المادة (٦٦) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، والمادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٦/١هـ، "من أحقية كل من الهيئة والمكلف استئناف القرار الابتدائي وذلك بتقديم الاستئناف مسبقاً إلى اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، على أن يقوم المكلف قبل استئنافه بسداد الزكاة أو الضريبة المستحقة عليه، أو تقديم ضمان بنكي بمبلغ الزكاة أو الضريبة طبقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية "؛ لذا فإنه يحق لكلا الطرفين استئناف هذا القرار خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه، وذلك بتقديم الاستئناف مباشرة من قبل المكلف أو من يمثله إلى اللجنة الاستئنافية بالرياض.

والله الموفق، وصلى الله على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.