

## **(القرار رقم (1823) الصادر في العام 1439هـ)**

### **في الاستئناف رقم (1814/ض) لعام 1436هـ**

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/3/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (23) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2009م حتى 2011م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/7/15هـ كل من: .....، 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 الأولى بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (36/1/62) وتاريخ 1436/6/26هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (172) وتاريخ 1436/8/24هـ، وذكر المكلف أن له مبالغ مسددة بالزيادة وهي التي يطالب باستردادها، 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.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في خضوع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر الأتي:

1- تفرض ضريبة الاستقطاع بموجب المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

1/1- لا تندرج ضريبة استقطاع على المدفوعات مقابل الخدمات الفنية والاستشارية والمدفوعات للجهات المرتبطة ضمن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، لقد تم التطرق لضريبة الاستقطاع بشأن هذه المدفوعات في المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل بالنسب التالية:

- المدفوعات مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بواقع 5%.

- المدفوعات للجهات المرتبطة عن الخدمات بواقع 15%.

وستلاحظ اللجنة بأن المادة (63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لم تنص على أي استثناء بشأن ضريبة الاستقطاع مقابل المدفوعات لقاء الخدمات الفنية والاستشارية للجهة المرتبطة غير المقيمة، وبالتالي يتضح بأن ما قصده اللائحة التنفيذية هو أن تخضع الدفعات مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لضريبة استقطاع بواقع 5% (بغض النظر عما إذا كان المستفيد جهة مرتبطة أو غير مرتبطة)، بينما يتم فرض ضريبة الاستقطاع بواقع 15% على المدفوعات مقابل الخدمات غير الفنية للجهة المرتبطة.

2/1- ستلاحظ اللجنة بأن المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية حددتا نسب ضريبة الاستقطاع بشأن الدفعات المحددة للجهات غير المقيمة دون التمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وطبقا للمادة (63) من اللائحة التنفيذية، تفرض ضريبة استقطاع بواقع 5% على بعض المدفوعات إلى الجهات غير المقيمة، تشمل هذه الدفعات على الخدمات المذكورة أدناه:

(أ) مدفوعات مقابل إيجار.

(ب) مدفوعات مقابل خدمات فنية واستشارية.

(ج) مدفوعات مقابل تذاكر طيران.

(د) مدفوعات مقابل شحن جوي أو بحري.

(هـ) مدفوعات مقابل اتصالات هاتفية دولية.

(و) مدفوعات مقابل أرباح موزعة.

(ز) مدفوعات مقابل أرباح عوائد قروض.

(ح) مدفوعات مقابل قسط التأمين أو إعادة التأمين.

لقد تم تحديد نسب ضريبة الاستقطاع أعلاه بصورة محددة وواضحة في اللائحة التنفيذية مقابل الدفعات المحددة (بما في ذلك الدفعات مقابل الخدمات الفنية والاستشارية) للجهات غير المقيمة لاحتساب ضريبة الاستقطاع دون أي تمييز بين الجهة

المرتبطة وغير المرتبطة، يتم تحديد نسب ضريبة الاستقطاع استنادا على طبيعة الدفعات أو الدخل دون الأخذ في الاعتبار العلاقة بين هذه الأطراف.

3/1- يتضح من القائمة أعلاه بأن المدفوعات للجهات غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة استقطاع بواقع 5% إن قصد النظام هو تطبيق ضريبة استقطاع بواقع 15% على المدفوعات إلى الجهات المرتبطة مقابل الخدمات غير الفنية والاستشارية، عليه فإن المدفوعات مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة استقطاع بواقع 5% بغض النظر عما إذا كانت هذه المدفوعات تمت إلى جهة غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة.

تدعيما لوجهة نظر الشركة، فإنه في حالة الموافقة على وجهة نظر الهيئة وذلك بأنه طبقا للمادة (63) من اللائحة التنفيذية يطبق الحد الأعلى لضريبة الاستقطاع (15%) على الخدمات المنفذة من قبل الجهات المرتبطة، هل ستقبل الهيئة نسبة ضريبة استقطاع بواقع 15% إذا كانت هناك جهة مرتبطة تقدم خدمات إدارة والتي تخضع بطبيعة الحال لضريبة استقطاع بواقع 20% طبقا للنظام الضريبي؟

4/1- تود الشركة الافادة أنه بالنسبة إلى الدفعات مقابل الخدمات الفنية فقط طبقت الهيئة نسبي ضريبة استقطاع مختلفين أي (5% و15%) على أساس العلاقة بين طرفي المعاملة ، وبالنسبة لكافة الدفعات الأخرى مقابل الخدمات، حسبما تم ايضاه، تطبق الهيئة نسبة ضريبة استقطاع موحدة دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة وذلك كما هو الحال بالنسبة لأتعاب الادارة والإيجار والتأمين والفائدة... الخ ، وهذا يثبت بوضوح أن موقف الهيئة متقلب بالنسبة للخدمات الفنية أو الاستشارية ولا يستند إلى أي مبررات، في ضوء الحقائق المذكورة أعلاه تعتقد الشركة أن تطبيق الهيئة لنسبة ضريبة استقطاع بواقع 15% على مبالغ خدمات المساندة الفنية التي تدفع إلى جهات غير مقيمة مرتبطة والتي حددت لها اللائحة التنفيذية ونظام ضريبة الدخل الجديد على التوالي نسبة ضريبة استقطاع بواقع 5% هو اجراء يتسم بالتمييز ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية السعودية التي لا تشجع على التمييز في المعاملة بين المكلفين.

2- القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الموافق 2014/3/19م.

1/2- ستلاحظ اللجنة بأن وزير المالية أصدر القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ الموافق 2014/3/19م والذي نص على الآتي:

تعديل الخاتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو التالي:

إتاوة أو ريع ، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة	15%
--	-----

خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوب أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين 5%
---

يثبت القرار الوزاري أعلاه بوضوح أن نسبة ضريبة الاستقطاع بواقع 5% تطبق على المدفوعات التي تمت قبل تاريخ صدوره في 1435/5/18هـ الموافق (2014/3/19م)، عليه يعتقد المكلف بأن نسبة ضريبة الاستقطاع بواقع 15% كانت بالفعل واجبة التطبيق على هذه المدفوعات، عليه لم يكن هناك حاجة لإصدار القرار الوزاري رقم (1776) لتعديل اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المادة (63).

وتود الشركة الافادة بأن القرار الوزاري رقم (1776) يطبق من تاريخ صدوره في 1435/5/18هـ الموافق (2014/3/19م) ، بناء عليه فإن احكام الفقرة (ط/1) والتي عدلت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل (المادة 1/63) تطبق على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات مرتبطة بعد تاريخ القرار الوزاري المذكور أي بعد 1435/5/18هـ الموافق (2014/3/19م) ، تعتقد الشركة أن الاجراء الراسخ المتبع لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل ولجان الاعتراض الابتدائية هو تطبيق التوجيهات الجديدة من تاريخ صدورها وليس بأثر رجعي لأن تطبيقها بأثر رجعي من شأنه أن يؤدي الى عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين الأمر الذي لا تسمح به الشريعة الاسلامية ولا الأنظمة الضريبية.

3- لقد اصدرت اللجنة الاستئنافية الضريبية قرارها رقم (1129) لسنة 1433هـ في حالة مماثلة لصالح أحد المكلفين ، وقد أقرت اللجنة الاستئنافية أنه طبقاً للمادة (63) من اللائحة التنفيذية، فإن نسبة ضريبة الاستقطاع على مدفوعات الخدمات الفنية والاستشارية المطبقة على المدفوعات للجهات المرتبطة مقابل خدمات باستثناء الخدمات الفنية والاستشارية ذكرت بصراحة بأنها 5% وليس 15% ، وقد أورد المكلف الجزء ذو الصلة من القرار أعلاه ونصه " وترى اللجنة أن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها 5% صريحاً وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر وبالتالي فإنه ينطبق على أي مكلف سواء كانت هذه المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو كان المقصود به مكلف محدد أو ذي صفة معينة لنص على ذلك صراحة بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خالياً من تحديد المكلف المعني بهذه النسبة فإن اللجنة ترى أنه ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة ، وترى اللجنة أن النص في نفس الفقرة والمتضمن خضوع الدفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة لنسبة استقطاع 15% يطبق على الحالات التي يتم التعامل فيها بين الفرع والمركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة والتي لم يرد لها نص صريح على نسبة معينة ، ومعنى ذلك أن هذا النص نص عام يطبق على الحالات التي لا توجد لها نصوص خاصة وصريحة، وحيث أن الخدمات الفنية والاستشارية قد ورد لها نص خاص يحدد نسبة الاستقطاع بـ 5% مثلها مثل أتعاب الإدارة التي تخضع لنسبة استقطاع قدرها 20% سواء قدمت من المركز الرئيسي أو من جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، فإن من نافلة القول أن النص الخاص يقيد النص العام ، وبناء عليه وحيث أن الخدمات المؤداة هي خدمات فنية واستشارية فإن اللجنة ترى خضوعها لنسبة استقطاع 5% وبالتالي ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه إخضاع مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيسي لنسبة استقطاع 5% وليس 15% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص" ، وعلى ضوء ما ذكر أعلاه تطلب الشركة

برد ضريبة الاستقطاع الموردة بالزيادة بواقع (10%) والتي سددتها الشركة عن دفعات الخدمات الفنية المنفذة من قبل أطراف ذات علاقة وجهات مرتبطة للسنوات 2009م الى 2012م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/7/15هـ تضمنت الإفادة بأن وجهة نظر الهيئة العامة للزكاة والدخل بشأن هذا الاستئناف على النحو الآتي:

1- أن ضريبة الاستقطاع محل الخلاف هي من واقع اقرار المكلف وليست من واقع ربط الهيئة وبالتالي فإن اقرار المكلف يمثل ربطاً ذاتياً منه ولا يجوز الاعتراض عليه، وفقاً للفقرة (أ) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ (الاعتراض والاستئناف) التي تنص على (يجوز للمكلف الاعتراض على ربط الهيئة خلال ستين يوماً...).

2- أن طلب الاسترداد تم من المكلف بالاستقطاع شركة (أ) وليس من المكلف بالضريبة (الشخص المستفيد، الجهة غير المقيمة)، ولم يقدم طالب الاسترداد وكالة رسمية من المستفيد حسب نص المادة (66) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية (يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام... على أن يكون طلب الاسترداد مقدم من المكلف نفسه أو من ينوب عنه بموجب وكالة رسمية) لذا فإن الطلب (الاعتراض) مقدم من غير ذي صفة.

3- حدد النظام الضريبي ولائحته التنفيذية المدة النظامية للمطالبة بالاسترداد في حال حصتها، طبقاً للمادة (65) فقرة (ج) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي نص على (يجوز للمكلف طلب استرداد أي مبالغ مسددة بالزيادة في أي وقت خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة) ، والمادة (66) فقرة (1) من اللائحة التنفيذية على أنه (يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة...).

4- أن المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% من المبلغ المدفوع للجهات غير المقيمة طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وهذا هو الذي يطبق على سائر المكلفين منذ صدور النظام، وقد اورد المكلف بنفسه اثباتاً لذلك من خلال ذكر موقف المصلحة (الهيئة) في الاسئلة الاكثر شيوعاً، لذلك فإن صدور القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ ما هو إلا تأكيد على الاجراء المطبق منذ صدور النظام ولائحته التنفيذية (1425هـ) ولا يرتبط برجعية تنفيذ القرار كما ذكرت الشركة بأنه يطبق من تاريخ صدوره، حيث لم يتغير اجراء الهيئة قبل صدور هذا القرار عن اجرائها بد صدوره.

5- أن نظام ضريبة الدخل نص في الفقرة (أ/6) من المادة (68) على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات اخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة (15%) مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية حق نظامي بتحديد دفعات أخرى دون الرجوع لمصدر النظام ، فجاءت اللائحة في الفقرة (1) من المادة (63) منها وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيسي أو شركة

مرتبطة ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة (15%) دون تحديد طبيعة تلك الخدمات مما يعني أن النص جاء مطلقاً لينطبق على أي نوع من الخدمات المقدمة حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول من المادة (63) من اللائحة التنفيذية غير معرفة , والأصل أن النكرة تفيد العموم مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) ومن بين تلك الخدمات التي تقدم من جهة مرتبطة وتندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة الخدمات الفنية والاستشارية فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%).

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع بنسبة 15% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية خلال الأعوام من 2009م وحتى 2011م وطلبه استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية, تأسيساً على أن النسبة المحددة في النظام وفي اللائحة التنفيذية للخدمات الفنية والاستشارية هي نسبة 5% وليست 15%, في حين تتمسك الهيئة باحتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 15%, ومن ثم عدم وجود مبالغ ضريبية مسددة بالزيادة لأعوام الاستئناف , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ, وإلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ, تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام, وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم, ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: ... وأي دفعات تحددها اللائحة التنفيذية على أن لا يتجاوز سعر الضريبة 15%", كما تبين أن الفقرة (هـ) من المادة (68) تنص على أنه "...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".

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً: ط- تعدل الخانتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

15%	أتاوة أو ريع , دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة.
-----	--

5%	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.
----	---

ثانياً: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً".

وعليه فإن اللجنة تطبيقاً لهذا النصوص ترى خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15%، ولذلك ترفض اللجنة بالأغلبية استثناء المكلف في طلبه احتساب الضريبة المستقطعة بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية، وترفض طلبه استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية خلال الأعوام من 2009م حتى 2011م.

#### القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية ما يلي:

#### أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (23) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب الضريبة المستقطعة بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، ورفض طلبه استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية خلال الأعوام من 2009م وحتى 2011م، للحيثيات الواردة في القرار، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالله التوفيق،،،