

**القرار رقم (1845) الصادر في العام 1439هـ**  
**في الاستئناف رقم (1796/ض) لعام 1436هـ**

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/4/7 اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/9/11هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (11) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2008م حتى 2011م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/1/28هـ كل من: ..... و.....، كما مثل المكلف: .....

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

**النادية الشكلية:**

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (11) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (1436/2/82) وتاريخ 1436/5/19هـ، وقد استئنافه المقيد لدى اللجنة برقم (150) وتاريخ 1435/6/17هـ، كما قدم ضماناً بنكيًّا بالمبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من النادية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

**النادية الموضوعية:**

**البند الأول: إخضاع خدمات المساعدة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية المدفوعة للجهات غير المقيمة المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بدلاً من 5%.**



قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراف المكلف على إخضاع خدمات المساعدة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية المدفوعة للجهات غير المقيدة المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بدلاً من 5% للحيثيات الواردة في القرار.

وذكر بأن القرار الوزاري رقم (1776) الذي استشهدت به اللجنة الابتدائية قد صدر بتاريخ 1435/5/18هـ الموافق (19/مارس/2014م) بينما الدفعات قيد الخلاف تم سدادها خلال السنوات من 2008م إلى 2011م ، والقرار الوزاري المذكور يؤكد موقفه بأن ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% كانت منطبقه على مبالغ خدمات المساعدة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية التي تدفع إلى جهات مرتبطة قبل تاريخ 1435/5/18هـ الموافق (19/مارس/2014م) وأن صدوره برهان واضح على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% كانت منطبقه على المبالغ المذكورة أعلاه والتي دفعت قبل 1435/5/18هـ الموافق (19/مارس/2014م) حيث تم تعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية اعتباراً من 1435/5/18هـ لتغيير نسبة ضريبة الاستقطاع من 5% إلى 15% وهذا التعديل للمادة (63) من اللائحة التنفيذية يبرهن بشكل جلي على أن نسبة ضريبة الاستقطاع 15% لم تكون منطبقه على تلك الدفعات قبل التعديل ، وكما هو معلوم فإن الإجراء الاعتيادي المتبع لدى الهيئة ولجان الاعتراض والاستئناف هو تطبيق التعليمات الجديدة من تاريخ صدورها وليس بأثر رجعي ، ولا يخفى أن التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) يؤدي إلى معاملة غير متساوية في الرابط الضريبي للمكلفين لمدة عشر سنوات تبدأ من تاريخ إصدار اللائحة التنفيذية بتاريخ 1425/6/25هـ الموافق (15/أغسطس/2004م) إلى تاريخ إصدار القرار الوزاري رقم (1776) وهو 1435/5/18هـ الموافق (19/مارس/2014م) فالمكلفين الذين تم استكمال الرابط الضريبي عليهم قبل صدور القرار الوزاري لا يخضعون لأحكامه ، والمكلفين الذين تأثر الرابط الضريبي عليهم لحين صدوره بسبب إجراءات الدارسة لدى الهيئة ولجان الاعتراض والاستئناف ، عليهم تطبيق أحكام هذا القرار ، ولتجنب عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين الذي لا تسمح به الشريعة الإسلامية ولا الأنظمة الضريبية فإن القرارات والخطابات الوزارية لا تطبق بأثر رجعي، فالقرار الوزاري رقم (26) وتاريخ 1431/1/19هـ 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 ، وهذا 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 تعليماتها رقم (9/37) بتاريخ 1420/6/9هـ تعليمات وزير التجارة بتطبيق أحكام خطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (3506/3) المؤرخ في 1419/12/28هـ على الدسabات 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 تعليم وزاري يجب ألا يطبق بأثر رجعي لأنه يسفر عن معاملة غير متساوية بين المكلفين.

وعلى أساس ما تقدم نطلب، إلغاء ضريبة الاستقطاع الاضافية المفروضة بزيادة قدرها 10% على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية خلال السنوات من 2008 م إلى 2011م.

وباطل عرضي الهيئة على استئناف المكلف ذكرى أن الهيئة قامت باحتساب ضريبة استقطاع على الخدمات المساندة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية المدفوعة للجهات غير المقيمة المرتبطة بنسبة 15% وذلك طبقاً للمادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي وأكد على ذلك القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 18/5/1435هـ والذي نص في البند (أولاً/ط) على تعديل الخانة الثانية من الجدول المدرج ضمن الفقرة (1) من المادة الثالثة والستين من اللائحة ليصبح نصها (أتاوة - ريع - دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركات مرتبطة تخضع للاستقطاع بنسبة 15%) وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (1503) لعام 1436هـ.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفاع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات المساندة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لجهات مرتبطة غير مقيمة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% بدلاً من 15% في حين تمسك الهيئة بوجهة نظرها بإخضاع هذا البند لضريبة استقطاع بنسبة 15% للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/1/1425هـ 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 تدددها 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 18/5/1435هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً": ط- تعديل الخاتمين 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 ترى تطبيقاً لهذه النصوص خصوصاً المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيدة مقابل خدمات المساندة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لضريبة استقطاع بنسبة 15% ولذلك ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه إخضاع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات المساندة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لجهة مرتبطة غير مقيدة لضريبة الاستقطاع لسنوات 2008م حتى 2011م.

#### البند الثاني: فرض غرامات تأخير على التزامات ضريبة الاستقطاع الإضافية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) بفرض اعتراض المكلف على فرض غرامات تأخير على التزامات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع للحيثيات الواردة بالقرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أنه غير موافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بفرض غرامة تأخير بنسبة 1% على فروق الضريبة بموجب أحكام المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من لائحته التنفيذية، وأكد أن يعترض على تطبيق غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية، وفي حال تم إقرار فرضها فيجب احتسابها من تاريخ صدور قرار نهائياً.

وذكر أن موضوع الخلاف فني في وجهات النظر بين المكلف والهيئة، وأي ضريبة استقطاع ناشئة عن الخلاف الفني يجب ألا تخضع لغرامة التأخير، وأن غرامة التأخير المفروضة بموجب المادة (77/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يسري مفعولها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض/الاستئناف، واستناداً على ذلك يطلب عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة نظراً لوجود خلاف فني حقيقي ، وأنه حتى لو قررت لجان الاعتراض/ديوان المظالم فرض غرامات تأخير فإن غرامة التأخير (إن وجدت) والمفروضة على هذا النحو على ضريبة



الاستقطاع الإضافية ينبغي أن تتحسب من تاريخ استنفاد إجراءات الاعتراض والاستئناف وحتى تاريخ تسديد التزام ضريبة الاستقطاع الإضافي النهائي .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكرت أن الهيئة قامت بفرض غرامة تأخير السداد وذلك طبقاً للمادة (77/أ) من النظام الضريبي ويتم احتساب غرامات التأخير على الضريبة غير المسددة وهي الناتجة عن الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهاية حسبما هو وارد بالفقرة (2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية للنظام بما في ذلك الحالات المعرض عليها حيث تتحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار حتى تاريخ السداد وذلك تطبيقاً لأحكام المادة (67) فقرة (3) وكذلك المادة (1/68) من اللائحة التنفيذية للنظام .

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفاع ومستندات ، تبين أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف إلغاء غرامة التأخير المفروضة على الفرق بين ضريبة الاستقطاع المحتسبة بنسبة 15% والمحتسبة بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة مقابل خدمات المساعدة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لجهات مرتبطة غير مقيمة، وأنه في حال فرضها يكون احتسابها من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين تمسك الهيئة بوجهة نظرها في فرضها واحتسابها من تاريخ استحقاق الضريبة حتى تاريخ السداد ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/1/1425هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على "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 (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وحيث أن الضريبة محل الخلاف توجبها نصوص نظامية وانتهت هذه اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% لذا فإن اللجنة ترفض بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير على الفرق بين ضريبة الاستقطاع المحتسبة بنسبة 15% والمحتسبة بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة مقابل خدمات المساعدة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لجهات



مرتبطة غير مقيمة، على أن يتم احتسابها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها ، نظراً لأن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة حتى صدور القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 18/5/1435هـ والذي حددتها بواقع 15%.

**القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

**أولاً: الناحية الشكلية.**

قبول الاستئناف المقدم من شركة (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (11) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية.

**ثانياً: الناحية الموضوعية.**

1- رفض استئناف المكلف في طلبه خضوع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات المساندة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% بدلاً من 15%، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير على الفرق بين ضريبة الاستقطاع المحتسبة بنسبة 15% والمحتسبة بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة مقابل خدمات المساندة الفنية وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لجهات مرتبطة غير مقيمة، على أن يتم احتسابها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها، وفقاً للحيثيات الواردة في القرار.

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

**يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.**

**وبالله التوفيق...،**

