

## **القرار رقم (1850) الصادر في العام 1439هـ**

### **في الاستئناف رقم (1795/ض) لعام 1436هـ**

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/4/14هـ 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 بالدمام رقم (3) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل على المكلف للأعوام من 2005م حتى 2012م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/1/20هـ 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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (3) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (45/500) وتاريخ 1436/5/17هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (149) وتاريخ 1436/7/17هـ، كما لا توجد مستحقات 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 استرداد ضريبة الاستقطاع.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد الهيئة في رفض استرداد ضريبة الاستقطاع عن الأعوام من 2005م حتى 2012م.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قام بسداد ضريبة استقطاع خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م بسعر 15% على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من جهة مرتبطة، وبعد صدور قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية

رقم (1139) لعام 1433هـ الذي قضى بأن تحتسب ضريبة الاستقطاع بسعر 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، قامت الشركة بطلب استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة بسعر 10%، وقد رفضت الهيئة طلب الشركة بحجة أن سعر الضريبة على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية هي 15% وذلك استناداً إلى أحكام الفقرة (هـ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية"، وكذلك أحكام الفقرة (1) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل التي تنص 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...".

وأضاف المكلف أن الفقرة (9/ج) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تلزم المكلف بضريبة الاستقطاع الاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع مع المستندات المؤيدة لها لمدة لا تقل عن عشر سنوات بعد الدفع، وتمدد فترة الاحتفاظ بالسجلات إذا كان الموضوع لا يزال محل دراسة من قبل الهيئة أو الجهات المختصة حتى إنهاء الدراسة أو صدور قرار نهائي، وبناء عليه فإن الفترة النظامية فيما يتعلق بأمور ضريبة الاستقطاع هي عشر سنوات، مما يعني أحقية الشركة باسترداد مبالغ ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة عن الأعوام محل الاستئناف.

وأضاف المكلف أن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة مقابل خدمات فنية أو استشارية هي 5% وليس 15%، وهذا ما قضت به اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (1139) لعام 1433هـ بناء على أن النظام الضريبي ينص على أن الخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من جهة غير مقيمة على وجه العموم تخضع لضريبة استقطاع بمعدل 5% سواء كانت المبلغ مدفوعة من جهة ذات علاقة أو خلافاً، كما أن طلب الاسترداد قد تم تقديمه قبل صدور الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض بنود اللائحة التنفيذية، وأن أي تغيير يطرأ على النظام يكون من دون أي أثر رجعي، وبعد تعديل اللائحة التنفيذية بموجب القرار الوزاري رقم (1776) تاريخ 1435/5/18هـ دليلاً قاطعاً على أن الدفعات المقدمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع بسعر 5% سواء كانت مقدمة من جهة ذات علاقة أو خلافاً.

وتنص الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية على أن الدفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية تخضع لضريبة استقطاع بسعر 5%، وقد وردت كلمة "خدمات" في المادة (63) غير معرفة، وبالمقابل فإن الخدمات الفنية أو الاستشارية تم تعريفها في اللائحة التنفيذية بشكل واضح وصريح ولم يتم التفريق بين الدفعات المقدمة للجهات ذات العلاقة أو سواها، وعليه لا يجب القول بأن كلمة خدمات تفيد العموم لتتضمن الخدمات الفنية أو الاستشارية وهذا ما أكدته اللجنة الاستئنافية في قرارها المذكور أعلاه.

لكل ما تقدم يطلب المكلف استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، وقد نصت الفقرة (أ/6) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة 15%، مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى فجاءت اللائحة في الفقرة (1) من المادة (63) منها وفقرت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة، ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة (15%) دون تحديد طبيعة تلك الخدمات ما يعني أن النص جاء مطلقاً لينطبق على أي نوع من الخدمات المؤداة، حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية غير معرفة، والأصل في المنكرات أنها تفيد العموم مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15%، ومن بين تلك الخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة فتخضع للضريبة بنسبة 15% إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية، وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع للضريبة بنسبة 15%.

وعلى فرض أن اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تفرد فقرة خاصة بالخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة والتي تخضع للضريبة بنسبة 15% والتي من ضمنها الخدمات الفنية والاستشارية، فإن معنى ذلك أن الجهات غير المرتبطة لن تخضع نهائياً لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة.

وأضافت الهيئة أن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم للشركات العاملة في المملكة من قبل المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% هو المساهمة في الحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسة وتحملها على فروعها المحلية، كما أنه في بعض الحالات تكون المراكز الرئيسة أو الشركات المرتبطة المعفاة من الضريبة في الدول التي تمارس فيها أنشطتها والتي تقوم بتحميل فروعها الموجودة في المملكة بمبالغ مقابل الخدمات على أساس أن هذه المبالغ سوف تحسم ضمن التكاليف من إيرادات الفروع الموجودة في المملكة على أن يتم إدراجها ضمن إيرادات المركز الرئيس والشركات المرتبطة وهي معفاة أو أن سعر الضريبة بالدول التي تعمل فيها أقل من نسبة الضريبة بالمملكة مما يساعد على التجنب الضريبي.

### 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 10% من المبالغ المدفوعة

لجهات مرتبطة غير مقيمة خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية، في حين ترى الهيئة 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 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 اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (63) تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%", "كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (66) تنص 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..."

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:

أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة.	15%
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.	5%

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

وحيث قدم المكلف للهيئة بتاريخ 1435/2/1هـ الموافق 2013/12/4م طلب استرداد ضريبة مستقطعة يرى أنها مسددة بالزيادة خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م، وتطبيقاً للفقرة (1) من المادة (66) من اللائحة التنفيذية، فإن اللجنة ترفض طلب المكلف استرداد ما يعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة خلال الأعوام من 2005م حتى 2007م وذلك لمضي أكثر من خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة.

أما ما يخص الأعوام من 2008م حتى 2012م، وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه الموجبة لخضوع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15%، فإن اللجنة ترفض بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2008م حتى 2012م 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 شركة "أ" (المكلف) " على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (3) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية.

#### **ثانياً: الناحية الموضوعية.**

رفض استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2005م حتى 2012م 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،،،،**