

## القرار رقم (1853) الصادر في العام 1439هـ

### في الاستئناف رقم (1508/ض) لعام 1434هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/4/21هـ 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 الثانية بالرياض رقم (33) لعام 1434هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للعام 2008م وتحديدًا ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وما ترتب عليها من غرامات.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1437/7/6هـ كل من: ..... و..... و.....، كما مثل المكلف ..... 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 (33) لعام 1434هـ بموجب الخطاب رقم (2/100) وتاريخ 1434/9/13هـ وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (232) وتاريخ 1434/10/11هـ، كما قدم ضماناً بنكياً صادراً من بنك برقم (1000961405) وتاريخ 1434/10/6هـ بمبلغ (46.961.463) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وقدم ممثلو الهيئة مذكرتهم المتضمنة الإفادة بأن الشركة لم تقم بإيضاح كيفية احتساب غرامات التأخير على ضرائب الاستقطاع التي أصبحت مستحقة للهيئة بصدور قرار اللجنة الابتدائي، وبالتالي لا تستطيع الهيئة الإفادة حيال قبول استئناف الشركة من الناحية الشكلية من عدمه على الشق الضريبي وذلك حتى يتم بيان هذا الأمر، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

## الناحية الموضوعية:

### البند: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/5) برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة الاستقطاع على مصاريف الربط البيني المدفوعة لشركة ..... و..... وللحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية أصدرت قرارها رقم (33) لعام 1434هـ برفض اعتراض الشركة على فرض ضريبة استقطاع على مصاريف الربط البيني المدفوعة إلى كل من (شركة .....، شركة .....، وشركة .....) وقد جاء في حيثيات القرار "بما أن هذه المبالغ مدفوعة مقابل استخدام (إيجار) الشبكات الخاصة بشركات الاتصالات الأجنبية فإنها تخضع للضريبة طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي، والمادة (1/63) من اللائحة التنفيذية"، وقد ألزم القرار الابتدائي المذكور الشركة بسداد مبالغ غير نظامية، وبالتالي يكون القرار معيباً من الناحية النظامية للأسباب الآتية:

أن النظام الضريبي قد فرض ضريبة استقطاع على غير المقيم ممن يحصل على دخل من مصدر في المملكة وذلك في المادتين (68) من النظام (و1/63) من اللائحة التنفيذية ولم يغفل النظام إيضاح المقصود بـ "من مصدر في المملكة" التي أوردها في المادتين المذكورتين حيث حدد في المادة الخامسة من النظام الحالات التي تنطبق على غير المقيم ليكون فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة ومن ثم خاضعاً لضريبة الاستقطاع، وقد خالف القرار الابتدائي نص المادة (68) من النظام الضريبي والذي جاء فيه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار التالية: وتكمن مخالفة القرار للمادة المذكورة في عدم قيام اللجنة بالتحقق من أن المبالغ المدفوعة للشركات المذكورة قد تحققت من مصدر في المملكة حسبما اشترطت ذلك المادة (68) من النظام الضريبي و لم يذكر القرار في حيثياته الحالات التي انطبقت على الشركة من الحالات التي حددتها الفقرة (أ) من المادة (الخامسة) من النظام الضريبي ليكون الدخل متحققاً من مصدر في المملكة ومن ثم يكون خاضعاً لضريبة الاستقطاع.

كما خالف القرار نص المادة (1/63) من اللائحة التنفيذية والذي جاء فيه "يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: وهنا أيضاً تكمن مخالفة القرار لصريح نص المادة (1/63) في عدم قيام اللجنة من التحقق من أن المبالغ المدفوعة للشركات المذكورة قد تحققت من مصدر في المملكة طبقاً للمادة (1/63) حيث كان على اللجنة الرجوع إلى الفقرة (أ) من المادة (5) من النظام والتي حددت الحالات التي يعتبر فيها

الدخل متحققاً من مصدر في المملكة ليكون خاضعاً لضريبة الاستقطاع وأورد المكلف في الجدول المقدم (لغرض الاسترشاد المباشر) الحالات التي حددتها الفقرة (أ) من المادة (5) والتي يتضح جلياً عدم انطباق أيّاً منها على الشركات المذكورة. كما خالف القرار الابتدائي نص المادة (2) من نظام ضريبة الدخل والتي حددت الأشخاص الخاضعون للضريبة، ولو أن اللجنة الابتدائية قبل إصدار القرار انتبعت لمحتوى المادتين (68) من النظام الضريبي و(1/63) من اللائحة التنفيذية مقرّنتين مع المادة (2) والمادة (5) من النظام للتأكد من استيفاء أي من الحالات الواردة فيهما لما أصدرت قرارها المذكور بالكيفية المعيبة محل الاعتراض، ونظراً لعدم توافر أي من الشروط المنصوص عليها في المادة (الثانية) من النظام وكذلك عدم انطباق أي من الحالات المنصوص عليها في المادة (الخامسة) من النظام والواجب توفرها لاعتبار الدخل متحققاً من مصدر في المملكة فإن المبالغ المدفوعة للشركات المذكورة لا تعتبر متحققة من مصدر في المملكة ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

كما أن خدمة ربط الاتصال البيني (خدمة المكالمات الانتهائية) قد عرفت هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات بالمملكة في تعميمها رقم (4110/ش م) وتاريخ 1430/04/8هـ (تحديداً ما ورد في الصفحة "7" من التعميم المذكور) هي: تكاليف خدمات الاتصالات الانتهائية الدولية (مصاريف ربط الاتصال البيني) التي يدفعها مقدم خدمة محلي لمقدم خدمة دولي نتيجة لاستلام مقدم الخدمة الدولي أي من خدمات الاتصالات (صوتية، مرئية، رسائل قصيرة، رسائل وسائط متعددة، معطيات، وغيرها من ما يندرج ضمن نفس الفئة) عبر وصلة ربط الاتصال البيني، لتوصيلها للمشارك التابع لشبكته، ولا يتضمن هذا البند التكاليف الناتجة عن تمرير الحركة الدولية لمقدم خدمة محلي آخر.

ويتضح من التعريف أعلاه ما يلي:

أن التكاليف المدفوعة لمقدم الخدمة الدولي قد دفعت له لقاء استلامه لخدمات الاتصالات المذكورة (صوتية، مرئية، رسائل قصيرة، الخ) في التعريف والسماح لتلك الخدمات بالمرور داخل شبكته والوصول إلى المشترك التابع له والمتواجد في إقليم التشغيل الخاص به وقد درجت اتفاقيات ربط الاتصال البيني بين شركات الاتصالات على تحديد إقليم التشغيل لكل منها في اتفاقياتها.

كما أن الشبكة الخاصة بمقدم الخدمة الدولي هي الوسيلة الوحيدة في تقديم الخدمة حيث ورد في التعريف أن المبلغ قد دُفع لقاء استخدام شبكته (أي شبكة مقدم الخدمة الدولي) والكائنة في إقليم التشغيل الخاص به.

وتأكيداً لوجهة نظر الشركة بأن خدمات ربط الاتصال البيني قد تم أدائها بالكامل خارج المملكة، فإن الشركة تود أن تورد

للجنة الفرائن والأدلة المؤيدة لوجهة نظرها وهي كما يلي:

التعريف المذكور أعلاه والصادر من جهة اختصاص وهي هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات بالمملكة والذي يمثل رأياً مهنيّاً مستقلّ يعتد به لصدوره من جهة مختصة لديها القدر الكافي من الفهم والدراية لطبيعة الخدمة فضلاً عن كونها الجهة المسؤولة والمشرفة نظاماً على نشاط الاتصالات بالمملكة.

اتفاقيات تقديم الخدمة الموقعة بين شركة (أ) (المكلف) والشركات المذكورة والتي حددت الخدمات المقدمة من تلك الشركات، مرفق ترجمة إلى اللغة العربية لبعض صفحات الاتفاقية الموقعة بين شركة (أ) (المكلف) وشركة ..... والتي يتضح من بنودها وموادها أن الخدمات المقدمة بموجبها قد تم أدائها من قبل جهة غير مقيمة وأن أداء هذه الخدمة يستلزم استخدام ممتلكات غير منقولة (شبكة اتصالات متكاملة) متواجدة خارج المملكة.

وورد في الفقرة الأولى من الاتفاقية المذكورة أن شركة ..... شركة باكستانية تم تأسيسها وتمارس نشاطها في جمهورية باكستان الإسلامية ولم تشر الاتفاقية إلى أي نشاط ينبغي على الشركة القيام به من داخل المملكة لتنفيذ التزاماتها التعاقدية تجاه شركة (أ) (المكلف) والمتمثلة في تقديم خدمة ربط الاتصال البيئي.

وورد في التمهيد بالصفحة الأولى من الاتفاقية أن شركة ..... هي شركة اتصالات مرخص لها بتقديم خدمات الاتصالات الدولية لعملائها في باكستان، أي أنها تقدم خدماتها لعملائها عن طريق شبكتها المنتشرة على الأراضي الباكستانية فقط. كما ورد في البند (2/ج) المتعلق بتعريف المصطلحات في الاتفاقية أن إقليم التشغيل بالنسبة إلى شركة ..... المعروفة اختصاراً بـ "ما يعني أن الإقليم الذي تعمل فيه الشركة وتقدم خدماتها فيه ليس المملكة وإنما هو دولة باكستان.

وورد في البند (3) المتعلق بنطاق الاتفاقية ما يلي: "يتعهد كل طرف من طرفي هذه الاتفاقية بتقديم خدمات الاتصالات بين باكستان والمملكة" وهو ما يعني موافقة كل طرف على السماح للمكالمة الواردة من شبكة الطرف الآخر بالانتهاء في شبكته الكائنة في إقليم التشغيل الخاص به.

وورد في الفقرة (أ) من البند الخامس من الاتفاقية والمتعلق بإيقاف الخدمات ما يلي: "يجوز لأي من الطرفين أن يوقف فوراً كل أو أي جزء من الخدمات التي يقدمها بموجب هذه الاتفاقية، ودون فسخ للاتفاقية ودون أن يترتب عليه من ذلك أي مسؤولية، وذلك في أي من الحالات التالية:

"أن يحتاج الطرف لصيانة أو تحديث شبكته"، حيث ورد ذلك في الفقرة (أ-3) من البند الخامس من الاتفاقية. "أن يحتاج ذلك الطرف إلى إصلاح أي خلل أو عطب في شبكته أو في أي من أجهزة الشبكة نتيجة لأي إنقطاع في الخدمة أو لأي سبب آخر خارج السيطرة حيث ورد ذلك في الفقرة (أ-4) من البند الخامس من الاتفاقية.

ويتضح مما ذكر بعاليه أن الشركات المذكورة تعتمد في تقديم خدماتها على شبكتها الموجودة بإقليم التشغيل الخاص بها وهو دولة باكستان في حالة شركة ..... وبنغلاديش في حالة شركة ..... والجمهورية اليمنية في حالة شركة ..... وأن أي تحديث أو صيانة في شبكته ينطوي على عدم مقدرة ذلك الطرف على تقديم الخدمة المطلوبة كما لا يخفى على اللجنة بأن شبكات الاتصالات للشركات المذكورة هي من الأصول غير المنقولة الموجودة في إقليم التشغيل الخاص بها خارج المملكة مما

يجعلها غير خاضعة لضريبة الاستقطاع السعودية طبقاً للفقرة (أ-2) من المادة (5) من النظام الضريبي والتي اشترطت لخضوع الدخل للضريبة أن يكون ناشئاً عن ممتلكات غير منقولة موجودة في المملكة وهو ما لا ينطبق على حالة الشركات المذكورة نظراً لنشوء الدخل عن أصول غير منقولة وموجودة خارج المملكة.

ولكل ما سبق تتمسك الشركة بوجهة نظرها الموضحة في خطاب الاعتراض على الربط الزكوي حيث أن الخدمة المتعلقة بهذه المصاريف تم أداؤها بالكامل خارج المملكة وبالتالي فإنها لا تخضع لضريبة الإستقطاع حسب نظام ضريبة الدخل. كما يود المكلف أن يؤكد أن خدمة الربط البيني لا تتم داخل الأراضي والمياه الإقليمية للمملكة أو مجالها الجوي وإنما تتم باستخدام شبكات الاتصالات في أراضي الدول الأخرى بعد عبور مكالمة المشترك للأراضي السعودية، وبالتالي فإن الرسوم المدفوعة مقابل تمرير المكالمات عبر شبكات الدول الأخرى غير خاضعة لضريبة الاستقطاع استناداً إلى المادة (الخامسة) من نظام ضريبة الدخل والتي ورد فيها أن "الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل من مصدر في المملكة الذي نشأ عن خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة".

ولا يعتبر استخدام شبكات الدول الأخرى نشاطاً تم في المملكة، وبالتالي لا تنطبق عليها الأحكام الواردة في المادة (الخامسة) من النظام والمادة (السادسة) من اللائحة التنفيذية لعدم وجود مبرر لممارسة الجهة الأجنبية لأي عمل أو جزء من العمل في المملكة.

كما يود المكلف التأكيد على أن شبكة (أ) (المكلف) خالية من أي وسيلة سواء منقولة أو غير منقولة خاصة أو مملوكة لأي من شركات الاتصالات الدولية ومخصصه لغرض إيصال المكالمات، ذات المنشأ من الخارج لمشتريها، مما يؤكد على اتباع نفس المبدأ من قبل الشركات الأخرى لغرض إيصال المكالمات ذات المنشأ من المملكة.

كما أشار المكلف إلى جواب الهيئة على السؤال رقم (3) "هل هناك مبالغ لا تخضع لضريبة الاستقطاع طبقاً للنظام الضريبي على الرغم من أنها مدفوعة من شخص مقيم إلى شخص غير مقيم؟" الوارد في الأسئلة الأكثر شيوعاً بالموقع الإلكتروني للهيئة، حيث جاء رد الهيئة كما يلي:

ج: نعم هناك مبالغ لا تخضع لضريبة الاستقطاع رغم أنها مدفوعة من شخص مقيم إلى شخص غير مقيم ونوضح أدناه أمثلة على ذلك.

2- أي مبالغ مدفوعة لا تعد متحققة من مصدر في المملكة مثل "خدمات الفنادق وإيجار السيارات والرحلات السياحية التي تقدمها شركات أجنبية في الخارج".

ونود أن نوضح للجنة أن هذه المبالغ المدفوعة مقابل استخدام (إيجار) الشبكات الخاصة بشركات الاتصالات الأجنبية في الخارج شأنها في ذلك شأن تأجير السيارات وغيرها من المرافق الموجودة خارج المملكة.

ولا يخفي على اللجنة أهمية التشريعات والممارسات الضريبية في توجيه بوصلة الاستثمارات في القطاعات المختلفة للاقتصاد ومما لا شك فيه أن الممارسات الضريبية مرتبطة بتفسيرات سلطات الضرائب للتشريعات الضريبية وكلما كانت التفسيرات موضوعية كانت النتائج مزيداً من الاستقرار الاقتصادي والشركة على ثقة في أن هذه اللجنة تضطلع بدور محوري في مساعدة المكلفين والهيئة واللجان الابتدائية على تفسير النظام الضريبي بما يتسق مع مقاصده وبما لا يجعل المملكة تعمل بمعزل عن محيطها الدولي والإقليمي ونود أن نفيد في هذا الخصوص بأن دول العالم الأخرى لا تفرض ضريبة استقطاع على مصاريف الربط البيني، المدفوعة للشركات العاملة في تلك الدول ما يجعل الممارسة المذكورة لا تنسجم مع التشريعات الضريبية في الدول الأخرى ومما لا شك فيه أن صدور النظام الضريبي الجديد قد جاء لإصلاح النظام الضريبي السابق وجعل التشريعات والممارسات الضريبية للمملكة متسقة مع التشريعات الضريبية في الدول الأخرى، كما أن استخدام الشبكات الأجنبية وإتمام المكالمات الدولية عامل مهم في تحقيق الإيرادات لشركات الاتصالات السعودية من المكالمات الدولية ومنها شركة (أ) (المكلف) حيث بدونها لا يمكن تحقيق الإيراد المذكور و الذي هو دخل خاضع للزكاة الشرعية.

وفيما يخص غرامة التأخير وفي ضوء الإيضاحات المبينة أعلاه، يرى المكلف أنه يجب على الهيئة عدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة لأن الالتزام الضريبي الإضافي نتج بسبب هذا الاختلاف في وجهات النظر، وذكر أن التعميم رقم (3) لسنة 1379هـ والذي ينص على "كذلك يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ..."، كما ينص التعميم أيضاً على "أن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

وذكر أنه صدرت عدة قرارات من لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية تؤيد المكلف في عدم فرض غرامة التأخير نتيجة للاختلاف في وجهات النظر، ومن أمثلة ذلك: القرار الاستئنافي رقم (830) لعام 1429هـ والقرار الاستئنافي رقم (117) لعام 1433هـ.

مما تقدم فإن الشروط الواجب توافرها لتلافي فرض غرامات تأخير هي:

وجود خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المكلف والهيئة، وتصرف المكلف بحسن نية حتى في حالة وجود لبس لدى المكلف في تفسير الأنظمة، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية.

وكافة الشروط أعلاه تنطبق على هذه الحالة وبالتالي يجب عدم فرض غرامة تأخير.

وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1437/7/5هـ فذكر أنه بالإضافة إلى الحجج والأسانيد المؤيدة بالمستندات والتي

أوردتها الشركة في مذكرة الاستئناف المرفوعة للجنة، يود أن يورد الحقائق الآتية:

أ- تعريف وطبيعة خدمة ربط الاتصال البيئي.

لقد عرفت هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات بالمملكة خدمة الربط البيئي بأنها "تكاليف خدمة الاتصالات الدولية (مصاريف ربط الاتصال البيئي) التي يدفعها مقدم خدمة محلي لمقدم خدمة دولي نتيجة لاستلام مقدمة الخدمة الدولي أي من خدمات الاتصالات (صوتية، مرئية، رسائل قصيرة، رسائل وسائط متعددة، معطيات وغيرها مما يندرج ضمن نفس الفئة عبر وصلة الاتصال البيئي لتوصيلها للمشارك التابع لشبكته ولا يتضمن هذا البند التكاليف الناتجة عن تمرير الحركة الدولية لمقدم خدمة آخر محلي).

بمعنى آخر أن المبالغ المدفوعة نظير خدمة الربط البيئي هي المبالغ التي تقوم بدفعها شركة الاتصالات في المملكة إلى مقدم خدمة بالخارج نظير استخدام شبكته لنقل أو إيصال البيانات والمكالمات التي يقوم المشترك السعودي عند طلب أي اتصال دولي حيث يتم تمرير المكالمات الدولية أولاً عبر الشبكة السعودية وعند تخطي المكالمات الحدود الإقليمية للمملكة ودخولها في الحدود الدولية يتم تمريرها عبر شبكة الاتصال التابعة لشركة الاتصالات الأجنبية (في الدولة الأخرى) المراد إيصال المكالمات لها.

وقدم المكلف رسم توضيحي لخدمة الربط البيئي يوضح كيفية حدوث هذه الخدمة.

ب- مرئيات هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات حول خدمة الربط البيئي.

أصدرت هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات مرئياتها حول الضريبة المقترحة على المبالغ المدفوعة لشركات الاتصالات الأجنبية من شركات الاتصالات المحلية نظير استخدام شبكاتهم لتمرير الحركة الهاتفية الدولية ونوجز أهم ما جاء في هذه المرئيات:

- تطبيق إجراء ضريبة الاستقطاع على المستوى الإقليمي.

أوردت الهيئة في مرئياتها أنه وفقاً للدراسات التي أعدتها الهيئة لم يتبين قيام أي دولة محل الدراسة بفرض ضرائب على المبالغ المدفوعة من الشركات المحلية إلى الشركات الأجنبية نظير استخدام الشبكات لتمرير الحركة الهاتفية الدولية، وفي رأينا أن هذا أقوى دليل على عدم خضوع تلك الخدمة لضريبة الاستقطاع وهو تأكيد من هيئة مناهج إصدار القوانين واللوائح الخاصة بقطاع الاتصالات وتنظيم أعماله وبالتالي فهي جهة أدرى بما يجري في الدول الأخرى بهذا الخصوص.

- قد يؤدي تطبيق ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لشركات الاتصالات بهذه الدول إلى أن تقوم تلك الدولة بمعاملة المملكة نفس المعاملة وبالتالي تقوم بفرض ضريبة على إيرادات شركات الاتصالات العاملة في المملكة، كما أن نسبة المقابل المالي الحالي المفروض على الشركات الوطنية العاملة في قطاع الاتصالات وتقنية المعلومات لصالح الخزينة العامة يعتبر أعلى من المقابل المفروض على شركات الاتصالات المماثلة في الدول الإقليمية والدول الأخرى، أي أنه لا داعي لفرض ضريبة تتحملها في الوقت الراهن تلك الشركات، وقدم تقرير هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات في هذا الخصوص.

ج- معيار الخضوع للضريبة حسب نظام ضريبة الدخل السعودي.

اعتبر نظام ضريبة الدخل الخدمة خاضعة للضريبة في المملكة في حال أن الخدمة ينطبق عليها أي من الحالات التالية: (إذا تم تقديم الخدمة من خلال منشأة دائمة في المملكة، إذا تم تقديم الخدمة داخل المملكة، إذا كانت طبيعة الخدمة خدمات استشارية وفنية وحتى ولو تم تقديم الخدمة خارج المملكة، إذا كان المبلغ المدفوع مقابل إتاوات) وإن أي من الحالات أعلاه لا تنطبق على خدمة الربط البيني وبالتالي المبالغ المدفوعة لقاء الربط البيني غير خاضعة لضريبة الاستقطاع أو ضريبة الدخل السعودية وذلك على النحو التالي:

1- إن خدمة الربط البيني لا تنشأ منشأة دائمة للشركات الأجنبية مقدمة الخدمة، وكما تم شرحه بأعلاه وكما أكدت ذلك هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات فإن الخدمة تتم بالكامل خارج المملكة وتتمثل في نقل المكالمات لمستقبلها خارج المملكة عن طريق شبكة تلك الشركات الأجنبية، عليه فإن الخدمة لا تنشأ لمنشأة دائمة بناء على التالي:

أ- لا يوجد للشركات الأجنبية مكان ثابت تؤدي من خلاله الخدمة في المملكة.

ب- لا تملك الشركات الأجنبية مقدمة الخدمة أي معدات من خلالها تقوم بتقديم الخدمة، عليه لا يمكن اعتبار المبلغ المدفوع مبلغ مستلم في السعودية نشأ عن طريق أو عن ممتلكات للشركات الأجنبية في المملكة.

ج- لا يمكن اعتبار الشبكة الناقلة مرتبطة بإقليم معين أو بإقليم الشركة الطالبة لنقل الخدمة (شركة).

2- الخدمة لا تقدم داخل المملكة.

من خلال الشرح الذي تم أعلاه لكيفية تقديم الخدمة ومن خلال تعريف هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات يتضح جلياً أن الخدمة لا تقدم داخل المملكة، وعليه لا يمكن اعتبارها ضمن الخدمات التي تقدم داخل المملكة والخاضعة لضريبة الاستقطاع أو لضريبة الدخل السعودية.

3- المبالغ المدفوعة في هذا الخصوص لا يمكن اعتبارها مقابل إتاوات كما أن المبالغ المدفوعة لشركات الاتصالات الأجنبية لا يمكن اعتبارها مبالغ مدفوعة مقابل تحويل معرفة ولا ينطبق عليها ما ورد في تعريف الإتاوات التالي والوارد في كتيب الأسئلة الأكثر شيوعاً الصادر من المصلحة:

الإتاوة: وتشمل المبالغ المدفوعة مقابل استخدام الحقوق الفكرية أو الحق في استخدامها ومنها على سبيل المثال 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 تشمل المبالغ المدفوعة مقابل استخدام برامج الحاسب الآلي أو التراخيص باستخدامها.



وبناء عليه لا يعتبر المبلغ المدفوع بواسطة شركة الاتصالات المحلية إلى شركة اتصالات أجنبية لإيصال المكالمات مقابل اتصالات حيث أن خدمة الربط البيني هي خدمة متبادلة بين شركات الاتصالات ولا يمكن أن يدعي أي من الأطراف حق أو حقوق في معدات أو شبكة الطرف الآخر حيث يقوم المكلف الضريبي فقط بوضع المكالمات التي بدأت على شبكته إلى شبكة الشركة الأجنبية والتي تقوم بدورها فقط بإيصال المكالمات للمستقبل على شبكاتها.

4- لا تعتبر خدمة الربط البيني المقدمة بواسطة شركة الاتصالات الأجنبية خدمة فنية وذلك للأسباب التالية:

- إن خاصية الربط البيني والخدمة المقدمة من شركة الاتصالات الأجنبية لإيصال المكالمات بصورة ناجحة هي خاصية عامة في هذا المجال ولا تبذل الشركة الأجنبية أي مجهود أو خدمات فنية للشركة المحلية بموجب اتفاقية الربط البيني.

- الخدمات المقدمة لا تتطلب تدخل عمالة وكذلك لا تعتبر خدمة فنية مقدمة بالخارج.

- لا يتطلب إيصال أو نقل المكالمات بين الشبكتين وجود فنيين من الشركة الخارجية للمساعدة في تقديم الخدمة وإنما تتم العملية تلقائياً.

- أصدرت بعض الجهات القضائية كقضاء مدراس بدولة الهند حكماً مفاده أن التكاليف الناتجة عن تقديم خدمة الربط البيني غير خاضعة للضريبة.

د- إن الإيضاحات الواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية بخصوص خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية في المادة (68) من النظام والمادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام لا توفر المبرر الكافي لخضوع هذه الخدمة إلى الضريبة حيث ورد في المادة (68) من النظام والتي موضوعها استقطاع الضريبة من ضمن المبالغ الخاضعة لضريبة الاستقطاع:

- دفعات خدمات اتصالات هاتفية دولية بواقع 5% كما ورد أيضاً في المادة (63) من اللائحة التنفيذية للنظام في (1) من تلك المادة تختص بضريبة الاستقطاع والخدمات الخاضعة لها:

- خدمات اتصالات هاتفية دولية بواقع 5%.

هـ- الربط المعني بالضريبة هو الربط إلى المملكة نعتقد أن خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية الخاضعة لضريبة الاستقطاع هي خدمات الربط إلى المملكة التي تقوم بها بعض شركات الاتصالات المرخص لها بذلك، ولا تعني الربط البيني خارج المملكة التي تم شرحه بأعلاه.

و- كما إن هناك اعتبارات أخرى تجعل خدمة الربط البيني غير خاضعة لضريبة الاستقطاع وهي:

1- لا يعتبر استخدام شبكات الدول الأخرى نشاط تم في المملكة.

2- لا تنطبق أي من الشروط والأحوال التي حددها نظام ضريبة الدخل في مادته الخامسة لاعتبار الدخل خاضع للضريبة السعودية على رسوم استخدام شبكات الدول الأخرى.

3- لقد ورد في خطاب المصلحة رقم (46149/9) وتاريخ 1425/9/3هـ الجوابي لاستفسار أحد المكلفين عن خدمات التدريب، أن خدمات التدريب التي تمت خارج المملكة بالكامل لا تخضع لضريبة الاستقطاع، وبما أن استخدام الشبكات الأخرى يتم بالكامل خارج الإقليم السعودي فإن المبالغ المدفوعة نظير استخدام هذه الشبكات الأخرى يتم بالكامل خارج الإقليم السعودي ومن ثم فإن المبالغ المدفوعة نظير استخدام هذه الشبكات لا تخضع لضريبة الاستقطاع بناء على مفهوم الخدمة الوارد في خطاب المصلحة المذكور.

4- إن شركات الاتصالات السعودية تعامل بالمثل من قبول دول العالم الأخرى إنها لا تدفع حالياً أي ضرائب على الرسوم المستلمة من دول العالم الأخرى نظير استخدام شبكاتها وفي حال فرض ضريبة على شركات الاتصالات الدولية فإن ذلك ربما يؤدي إلى المعاملة بالمثل وبالتالي فرض ضريبة من قبل تلك الدول على الرسوم المحصلة من شركات الاتصالات السعودية لقاء استخدام شبكاتها وهذه الضريبة حسب ما هو متوقع سوف تكون أعلى بكثير من ضريبة الاستقطاع السعودية الأمر الذي سوف يؤدي في نهاية الأمر إلى الإضرار بتنافسية الشركة ومصالح المساهمين السعوديين في الشركة.

6- إن استخدام الشبكات الأجنبية وإتمام المكالمات الدولية عامل مهم في تحقيق الإيرادات لشركات الاتصالات السعودية من المكالمات الدولية حيث بدونها لا يمكن تحقيق الإيراد المذكور والذي هو دخل خاضع للزكاة الشرعية.

ز- عدم خضوع المبالغ المدفوعة مقابل خدمات الربط البيني لضريبة الاستقطاع بناء على اتفاقية منع الازدواج الضريبي مع دولة باكستان.

- دون الإخلال بوجهة نظر الشركة الموضحة بالتفصيل أعلاه والمتمثلة في عدم خضوع المبالغ المدفوعة لشركات غير مقيمة مقابل خدمات الربط البيني، تود الشركة أن تلفت إنتباه اللجنة إلى أن المبالغ المدفوعة لشركة ..... المقيمة في دولة باكستان والمرتبطة مع المملكة باتفاقية منع ازدواج ضريبي نافذة، تعتبر من أرباح الأعمال التي لا تخضع للضريبة في حال عدم وجود منشأة دائمة لها في المملكة، حيث أنه طبقاً للفقرة (1) من المادة (7) من اتفاقية منع الازدواج الضريبي المذكورة أعلاه "تخضع الأرباح العائدة لمشروع تابع لدولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يباشر المشروع نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة فيها، فإذا باشر المشروع نشاطاً كالمذكور آنفاً فإنه يجوز فرض الضريبة على أرباح المشروع في الدولة المتعاقدة الأخرى ولكن بالقدر الذي يمكن أن ينسب منها إلى تلك المنشأة الدائمة فقط"، وحيث أن شركة ..... ليس لها منشأة دائمة في المملكة، فإن المبالغ المدفوعة لها مقابل خدمات الربط البيني يجب ألا تخضع لضريبة الاستقطاع في المملكة. عليه يرى المكلف أنه كان يتوجب على الهيئة على الأقل عدم فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة ..... المقيمة في دولة لديها اتفاقية منه ازدواج ضريبي نافذة مع المملكة، كما تود الشركة أن تؤكد بأنه ينبغي احتساب غرامة

التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ صدور قرار نهائي بعد استنفاد إجراءات الاعتراض والاستئناف حيث أن بند ضريبة الاستقطاع المعارض عليه هو محل خلاف رئيسي بين الهيئة وشركات الاتصالات بصفة عامة ولا تحكمه نصوص نظامية واضحة، كما أن معظم شركات الاتصالات اعترضت على هذا البند ولم يصدر قرار نهائي ملزم بخصوصه حتى الآن.

وقدم المكلف على سبيل المثال صور من قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1333) لعام 1434هـ ورقم (1439) لعام 1435هـ والتي نصت على أن غرامة التأخير ينبغي احتسابها من تاريخ صدور قرار نهائي وليس من تاريخ الاستحقاق، وقد جاء في حيثيات قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1439) لعام 1435هـ ما يلي: وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الفقرة (ج) من المادة (71) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، كما أضافت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة وأصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة)، وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة وأصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميله ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف والتي لا تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجه نظر المصلحة)، وحيث أن نسبة الضريبة على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل خدمات فنية واستشارية لم تكن تحكمها نصوص نظامية واضحة حتى صدور القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ والذي حددها بواقع 15%، لذا فإن اللجنة ترى رفض استئناف المصلحة في طلبها احتساب غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، على أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج من هذه البند بواقع 1% عن كل (30) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ صدور قرار نهائي". وبناء عليه يطالب المكلف بتأييد وجهة نظره في فرض غرامة التأخير على بند ضريبة الاستقطاع المعارض عليه من تاريخ صدور قرار نهائي وملزم.

وأضاف المكلف بخطابه المؤرخ في 1437/8/4هـ بأنه ورد في وجهة نظر الهيئة أن الشركة أشارت إلى أن دول العالم الآخر لا تفرض ضريبة استقطاع على هذه الخدمة وأضافت أن هذا غير صحيح وأشارت إلى خطاب وزير المالية رقم (4260/1) الذي ورد فيه أن أغلب الدول تفرض ضريبة استقطاع على هذه الخدمات.

وفي هذا الخصوص تود الشركة أن تؤكد بأن كثير من دول العالم لا تفرض ضريبة على الخدمات المذكورة كما تشير إلى مرئيات هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات التي أشارت فيها إلى أنه بناء على الدراسات التي أعدها الهيئة لم تظهر قيام

أي دولة محل الدراسة بفرض ضرائب على المبالغ المدفوعة من الشركات المحلية إلى الشركات الأجنبية نظير استخدام الشبكات لتمرير الحركة الهاتفية الدولية، كما أوردت في نتائج المرنثبات ما يلي:

"لا نعلم بأن الدول الأخرى تطبق ضريبة على شركات الاتصالات في المملكة نتيجة حركة الاتصالات الواردة إليها". إن ما ورد في مرنثبات هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات يدعم ما أوردته الشركة في وجهة نظرها بهذا الخصوص. وبالنسبة لاسترشاد الهيئة في وجهة نظرها بقراري اللجنة الاستثنائية رقم (1244) و(1266) لعام 1434هـ وأحكام ديوان المظالم المؤيدة للقرارين المذكورين المتعلقة بفرض ضريبة الاستقطاع على هذه الخدمات فإن الشركة في هذا الخصوص تفيد بأن قراري اللجنة الاستثنائية رقم (1244) و(1266) وحكم الدائرة الخامسة بالمحكمة الإدارية بديوان المظالم وحكم اللجنة الاستثنائية بديوان المظالم بخصوص قراري اللجنة المذكورين لا تتعلق بخدمات الربط البيني وإنما تتعلق بالمبالغ المدفوعة لقاء استئجار ساعات ودوائر في الأقمار الصناعية والانترنت والكوابل ويمكن الرجوع إلى القرارات والأحكام المذكورة للتأكد من ذلك، وهنا يتوجب التفرقة بين خدمات الربط البيني موضوع الخلاف مع الهيئة والخدمات المتعلقة باستئجار الساعات في الأقمار الصناعية والانترنت والكوابل التي صدرت فيها القرارات والأحكام المذكورة.

وبالنسبة لما ذكرته الهيئة بأن الشركة سددت طوعية مبالغ كبيرة في هذا العام 2008م، فإن الشركة في هذا الخصوص تود الإفادة بأن سداد الشركة لضرائب الاستقطاع لا يعني موافقتها على فرض ضريبة استقطاع على الخدمة المذكورة ويجب ألا يفسر بذلك حيث أن السداد يهدف إلى تفادي غرامات التأخير فيما لو صدر حكم نهائي لصالح الهيئة. وفيما يخص غرامة التأخير فقد أشارت الهيئة في هذا البند إلى أمرين (الأمر الأول) قيام الشركة باستقطاع الضريبة طوعية، والأمر الثاني قيام الشركة ببحث الموضوع مع الهيئة وانتهى الأمر إلى صدور الخطاب رقم (4356) وقد اعتبرت الهيئة هذين الأمرين موافقة من الشركة على فرض الضريبة على خدمات الربط البيني وأن الموضوع لم يكن في الأصل محل خلاف.

وفي هذا الخصوص تود الشركة الإفادة بأن سداد الشركة لضريبة الاستقطاع لا يعد موافقة منها على فرض الضريبة المذكورة وإنما تفادياً لتكبد المزيد من الغرامات في حال صدور قرار لصالح الهيئة. أما فيما يتعلق ببحث الموضوع مع الهيئة تود الشركة بأن توضح بأنها لم توافق في أي وقت من الأوقات على فرض ضريبة الاستقطاع على خدمات الربط البيني وقد أوضحت في وجهة نظرها عدم خضوع تلك الخدمات لضريبة الاستقطاع ونتيجة لوجهة نظرها قامت الهيئة بإصدار الخطاب رقم (9/4356) بتاريخ 1429/8/17هـ وطلبت بموجبه من الشركة سداد ضريبة الاستقطاع على تلك الخدمات علماً بأن الشركة استمرت في موقفها المتمثل في عدم خضوع تلك الخدمات لضريبة

الاستقطاع، كما أن فرض ضريبة الاستقطاع المذكورة محل خلاف بين الهيئة وجميع شركات الاتصالات وليس بين الهيئة و (أ) (المكلف) فقط.

عليه فإن ما ورد في وجهة نظر الهيئة بأن الشركة وافقت على فرض الضريبة المذكورة وأن الموضوع لم يكن في الأصل محل خلاف عار من الصحة وليس هناك ما يسند.

وبعد إطلاع الهيئة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة تضمنت الإفادة بالآتي: أنه بالإضافة لما ورد في وجهة نظر الهيئة وفي حيثيات القرار الابتدائي فقد تم إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع طبقاً للنص المطلق للمادة (5/68) من النظام الضريبي والمادة (5/63) من اللائحة التنفيذية، علماً بأن الشركة قد سددت طواعية مبالغ كبيرة في هذا العام للشركات التي تعترض عليها، وقدمت الهيئة صورة نموذج الاستقطاع السنوي المقدم من المكلف الذي يؤكد ذلك.

أما ما ورد في استئناف الشركة بأن دول العالم الاخرى لا تفرض ضريبة استقطاع، فهذا القول غير صحيح حيث أكد وزير المالية بخطابه رقم (4260/1) وتاريخ 1426/4/22هـ الصادر لأحد الشركات المماثلة أن أغلب الدول تفرض ضريبة استقطاع على هذه الخدمات، ومن جانب آخر فقد صدر خطاب آخر من وزير المالية لأحد شركات الاتصالات برقم (4906/1) وتاريخ 1430/6/3هـ مؤكداً على خضوع خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية لضريبة الاستقطاع، كما صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1266) و(1244) لعام 1434هـ لأحد شركات الاتصالات قاضياً بخضوع هذه الخدمات لضريبة الاستقطاع، وبقيام الشركة بالتظلم على هذين القرارين صدر حكمي المحكمة الإدارية الرابعة وحكم الدائرة الإدارية الخامسة بالمحكمة الإدارية بالرياض مؤيدين لقراري اللجنة الاستئنافية المذكورين كما صدر حكمي محكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة الرياض مؤيدين لأحكام الدائرتين المذكورتين، وقدم المكلف للجنة صورة من الأحكام المذكورة.

وفيما يخص غرامة التأخير فإنه على الرغم من صدور نظام ضريبي جديد ولائحة تنفيذية له، إلا أن المكلف لا زال يسترشد بالتعاميم والتفسيرات الصادرة في النظام الضريبي القديم، كما أن من مميزات النظام الضريبي الجديد أن أطلق فرض غرامات التأخير دون استثناء أو ترك مجال للتفسير، فمتى ما تحقق فرض الضريبة تحقق معه فرض الغرامة، كما أنه لا يوجد خلاف فني أو خلاف في وجهات النظر مع الشركة حسبما أدعته في استئنافها وذلك لأمرين:

**الأمر الأول:** أن الشركة قد قامت باستقطاع الضريبة طواعية عن الشركات التي تستأنف عليها كما ورد في نموذج

الاستقطاع السنوي المشار إليه أعلاه.

**الأمر الثاني:** أن الشركة قد قامت ببحث هذا الموضوع مع الهيئة وانتهى البحث إلى صدور الخطاب رقم (9/4356)

وتاريخ 1429/8/17هـ الموافق 1429/7/18هـ متضمناً خضوع خدمات الاتصالات الهاتفية للضريبة معززين ذلك الجواب بخطاب وزير المالية رقم (4260/1) وتاريخ 1426/4/22هـ.

وعليه فإن الموضوع لم يكن في الأصل محل خلاف وبعد ما تم بيانه أعلاه فلم يعد الموضوع محل خلاف.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم استقطاع ضريبة من المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (شركة ..... وشركة ..... وشركة ..... مقابل خدمات ربط الاتصال البيني، في حين تتمسك الهيئة بخضوع المبالغ المدفوعة لهذه الشركات لضريبة الاستقطاع، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

ومما سبق يتضح أن الاستئناف المقدم من المكلف يتعلق بالضريبة المستقطعة التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة وهي (شركة ..... وشركة ..... وشركة .....) خلال عام 2008م لقاء خدمات ربط الاتصال البيني والتي اعتبرتها الهيئة مدفوعة مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية، وأفاد المكلف بأنها لا تعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة كونها منفذة بالكامل خارج المملكة، وقد أيدت اللجنة الابتدائية الهيئة دون أن تذكر في حيثيات قرارها الحالة التي انطبقت على الشركة من الحالات الواردة في المادة (5) من النظام والمادة (5) من اللائحة التي تحدد مصدرية الدخل.

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للاستقطاع الضريبي من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور من أهمها طبيعة الأعمال أو الخدمات المقدمة ومكان تأديتها، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخول المتحققة من مصدر في المملكة، وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ، وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل 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...) وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال و الخدمات، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تقضي بأن يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار التي تم تحديدها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن المادة (5) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (5) من اللائحة التنفيذية حددت الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة.

وبرجوع اللجنة إلى ما قدم من بيانات وإيضاحات ومستندات بما في ذلك الاتفاقيات الموقعة بين المكلف والشركات غير المقيمة وهي (شركة ..... وشركة ..... وشركة .....) تبين أن الاتفاقية الموقعة مع شركة ..... تفيد بأن الخدمات المقدمة بموجبها قد تم أدائها من قبل جهة غير مقيمة وهي (شركة .....) وأن أداء هذه الخدمات يستلزم استخدام شبكة ..... وهي ممتلكات غير منقولة متواجدة في باكستان، وورد في الفقرة أولاً من الاتفاقية المذكورة أن شركة ..... شركة باكستانية تم تأسيسها وتمارس نشاطها في جمهورية باكستان الإسلامية، كما ورد في تلك الاتفاقية تحت عنوان تمهيد بأن شركة ..... هي شركة مرخص لها بتقديم خدمات الاتصالات الدولية لعملائها في باكستان عن طريق شبكتها المنتشرة على الأراضي الباكستانية فقط، وورد أيضاً في تلك الاتفاقية في البند (2/ج) أن إقليم التشغيل بالنسبة لشركة ..... هو دولة باكستان، وورد في البند (3) من الاتفاقية أن كل طرف من طرفي الاتفاقية يتعهد بتقديم خدمات الاتصالات بين باكستان والمملكة وهو ما يعني موافقة كل طرف على السماح للمكالمات الواردة من شبكة الطرف الآخر بالانتهاء في شبكته الكائنة في إقليم التشغيل الخاص به، وبما يتضح معه أن الشركات المذكورة تعتمد في تقديم خدماتها على شبكتها الموجودة بإقليم التشغيل الخاص بها، وهو دولة باكستان في حالة ..... وبنغلاديش في حالة ..... والجمهورية اليمنية في حالة .....، كما أن شبكات الاتصالات للشركات المذكورة هي من الأصول غير المنقولة الموجودة في إقليم التشغيل الخاص بها خارج المملكة مما يجعل المبالغ المدفوعة مقابل استخدامها لا تعد من مصدر في المملكة، كما أن خدمة ربط الاتصال البيني (خدمة المكالمات الانتهائية) قد عرفتها هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات بالمملكة في التعميم رقم (4110/س.م) وتاريخ 1430/4/8هـ بأنها تكاليف خدمات الاتصالات الانتهائية الدولية التي يدفعها مقدم خدمة محلي لمقدم خدمة دولي نتيجة لاستلام مقدم الخدمة الدولي أي من خدمات الاتصال عبر وصلة ربط الاتصال البيني لتوصيلها للمشارك التابع لشبكته، كما أن الشبكة الخاصة بمقدم الخدمة الدولي هي الوسيلة الوحيدة في تقديم الخدمة وقد ورد في التعريف بأن المبلغ قد دفع لقاء استخدام شبكته أي شبكة مقدم الخدمة الدولي الكائنة في إقليم التشغيل الخاص به، وبما يتضح معه أن التكاليف المدفوعة لمقدم الخدمة الدولي قد دفعت لقاء استلامه لخدمات الاتصالات المذكورة أعلاه والسماح لتلك الخدمات بالمرور داخل شبكته والوصول للمشارك التابع له والمتواجد في إقليم التشغيل الخاص به، وبما يعني أن خدمات الربط البيني تمت بالكامل خارج المملكة، وبناء عليه ونظراً لعدم توفر أي من الشروط المنصوص عليها في المادة (2) والمادة (5) من النظام، والمادة (5) من اللائحة التنفيذية، وكذلك عدم انطباق أي من الحالات المنصوص عليها في المادة (5) من النظام والمادة (5) من اللائحة والواجب توافرها لاعتبار الدخل متحققاً من مصدر في المملكة فإن المبالغ المدفوعة للشركات المذكورة وهي (شركة ..... وشركة ..... وشركة .....) لا تعد متحققة من مصدر في المملكة ومن ثم لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

لذا تؤيد اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة للشركات المذكورة ( شركة ..... و شركة ..... وشركة ..... ) لضريبة الاستقطاع خلال عام 2008م.

وبالنسبة لغرامة تأخير السداد التي أوردتها المكلف في استئنافه فلم يتضح للجنة أن اعتراض المكلف قد تضمن هذا البند، كما أن قرار اللجنة الابتدائية في منطوقه وفي حيثياته لم يتطرق لغرامة تأخير السداد، لذا فإن اللجنة تصرف النظر عن بحث بند غرامة تأخير السداد الذي يتم احتسابه على الضريبة المستقطعة غير المسددة من المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة، بالإضافة إلى أن هذه اللجنة انتهت في هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لقاء خدمة الربط البيني.

### **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 الثانية بالرياض رقم (33) لعام 1434هـ من الناحية الشكلية.

### **ثانياً: الناحية الموضوعية.**

1- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع المبالغ المدفوعة لشركة ..... وشركة ..... وشركة ..... لضريبة الاستقطاع خلال عام 2008م للحيثيات الواردة في القرار، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- صرف النظر عن بحث بند غرامة تأخير السداد 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،،،**