

**القرار رقم (1857) الصادر في العام 1439هـ  
في الاستئنافين رقم (1746 و1767/ض) لعام 1436هـ**

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/5/5هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (6) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام من 2009م حتى 2013م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/7/15هـ كل من: .....و.....و.....، كما مثل المكلف: .....و.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرتي الاستئناف المقدمتين من المكلف ومن الهيئة، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

**الناحية الشكلية:**

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف والهيئة بنسخة من قرارها رقم (6) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (3/463) وتاريخ 1436/3/29هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (72) وتاريخ 1436/4/22هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (113) وتاريخ 1436/5/27هـ، وقدم ثلاث ضمانات بنكية صادراً من البنك برقم (521286) ومبلغ (4.022.854) ريال وبرقم (521285) ومبلغ (852.431) ريال وبرقم (521.284) ومبلغ (29.244) ريال وتاريخ 1435/8/5هـ، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافين المقدمين من الهيئة ومن المكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمها من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

## الناحية الموضوعية:

### البند الأول: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) برفض مطالبة المكلف باستقطاع الضريبة بنسبة (5%) بدلاً من (15%) على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة للأعوام من 2009م حتى 2013م وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر إن شركة (أ) (المكلف) السعودية غير موافقة على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه الذي يؤيد الهيئة بفرض ضريبة استقطاع اضافية بنسبة 10% على الخدمات الفنية والاستشارية، للأسباب التالية:

أن القرار الوزاري رقم (1776) الذي استشهدت به اللجنة الابتدائية صدر بتاريخ 1435/5/18هـ (19/3/2014م) بينما الدفعات قيد الخلاف تم سدادها خلال السنوات 2009م إلى 2013م أي قبل صدور هذا القرار، ولذلك فإن الشركة غير موافقة على التطبيق، بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) المذكور أعلاه وتود الشركة الافادة بأن هذا القرار لا ينطبق على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة قبل 1435/5/18هـ (19/3/2014م)، وتوافق الشركة على أن أتعب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات مرتبطة بعد 1435/5/18هـ (19/3/2014م) تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) تطبيقاً للقرار الوزاري رقم (1776)، كما تود الشركة إفادة اللجنة أنه وفقاً للأنظمة التي كانت سائدة قبل 1435/5/18هـ (19/3/2014م) قامت الشركة بحسم ضريبة استقطاع بنسبة (5%) من المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة مقابل الخدمات الفنية، وكما هو معلوم للجنة فإن نظام ضريبة الدخل ينص صراحة على عدم تطبيق أحكامه بأثر رجعي حيث تنص الفقرة (ب) من المادة الثمانون على أن يسري هذا النظام على السنوات الضريبية التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه، كما أن الفقرة (د) من هذه المادة تنص على أن يسري مفعول أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة الثامنة والستين من هذا النظام من تاريخ نفاذه، وبالإضافة إلى ذلك فإن الصلاحيات الممنوحة لوزير المالية بموجب المادة (79) من نظام ضريبة الدخل لم تخوله الحق في تطبيق ما يصدره من قرارات أو تعليمات تتعلق بالنظام الضريبي بأثر رجعي، كما تود الشركة إفادة اللجنة أن صدور القرار الوزاري رقم (1776) دليل واضح على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة (5%) كانت منطبقة على المبالغ المذكورة أعلاه والتي دفعت قبل 1435/5/18هـ (19/3/2014م)، حيث تم الآن تعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية اعتباراً من 1435/5/18هـ (19/3/2014م) 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 تكن منطبقة على تلك الدفعات قبل التعديل الذي أدخله القرار الوزاري المذكور، ولو كانت نسبة الـ (15%) منطبقة على تلك الدفعات حسبما ادعت الهيئة لما كانت هناك حاجة لإصدار

هذا القرار لتعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية، ويطالب المكلف بالرجوع إلى موقفه المفصل أدناه بشأن هذا الموضوع.

أن القرار الوزاري رقم (1776) المذكور أعلاه قد صدر بتاريخ 1435/5/18هـ (2014/3/19م) وعليه فإن أحكام الفقرة (ط/أولاً) التي عدلت المادة (63)(1) من اللائحة التنفيذية يجب أن تطبق على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة بعد تاريخ القرار الوزاري المذكور (2014/3/19م) وبما أن القضية محل النقاش تعود لمبالغ مدفوعة قبل (2014/3/19م) فإن أحكام القرار الوزاري رقم (1776) المذكور أعلاه لا تنطبق على هذه القضية، وكما هو معلوم فإن الاجراء الاعتيادي المتبع لدى الهيئة ولجان الاعتراض/الاستئناف هو تطبيق التعليمات الجديدة من تاريخ صدورها وليس بأثر رجعي، وفي هذا الخصوص، تود الشركة الافادة أن أحدى جهاتها السعودية المرتبطة قدمت تظلاً لدى ديوان المظالم من أجل الغاء التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) لأن هذه المعالجة سوف تسفر عن عدم المساواة بين المكلفين الأمر الذي لا تسمح به الشريعة الاسلامية ولا النظام الضريبي، ويسر الشركة أن تقدم نسخة من إشعار تسلم خطاب التظلم المذكور أعلاه وتؤكد الشركة بأن تطبيق القرار الوزاري رقم (1776) بأثر رجعي يسفر عن معاملة غير منصفة لشركة (أ) (المكلف) وقد صدرت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في 1425/6/25هـ (2004/8/11م)، و صدر القرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 1435/5/18هـ (2014/3/19) أي بعد مضي عشر سنوات على صدور اللائحة التنفيذية، وستلاحظ اللجنة أن الشركة خلال السنوات العشر الماضية ملتزمة بأحكام اللائحة التنفيذية(حيث تم تأكيد ذلك من قبل اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم (1129) لعام 1433هـ، ورقم (1398) لعام 1435هـ ودخلت الشركة في كافة التزاماتها التعاقدية مع عملائها ومورديها على أساس أحكام تلك اللائحة، وعند صدور القرار الوزاري رقم (1776)، كان قد تم تنفيذ العديد من تلك العقود، وإن تطبيق الهيئة لأحكام هذا القرار بأثر رجعي على السنوات السابقة لتاريخ صدوره سيرتب أعباء مالية إضافية على (أ) (المكلف) السعودية بخصوص العقود التي تم ابرامها وتنفيذها في ظل الأنظمة الضريبية التي كانت نافذة خلال تلك الفترة، وعليه فإن تطبيق الهيئة للقرار بأثر رجعي سيؤدي الى معاملة شركة (أ) (المكلف) السعودية معاملة مجحفة وغير منصفة ولا تتفق مع الشريعة الاسلامية والنظام الضريبي السعودي، ولا يخفى على اللجنة أنه تجنباً لعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين والذي لا تسمح به الشريعة الاسلامية ولا الأنظمة الضريبية فإن جميع القرارات والخطابات الوزارية الصادرة سابقاً لم تطبق أبداً على المكلفين بأثر رجعي وفي هذا الصدد تود شركة (أ) (المكلف) أيضاً أن تلفت عناية اللجنة إلى القرارات الوزارية التالية التي كانت قد صدرت بعد تطبيق نظام ضريبة الدخل الجديد حيث لم يتم تطبيق أي من هذه القرارات الوزارية بأثر رجعي: "القرار الوزاري رقم (1527) بتاريخ 1435/4/24هـ، القرار الوزاري رقم (3294) بتاريخ 1431/11/15هـ، القرار الوزاري رقم (1709/185) بتاريخ 1426/7/23هـ، القرار الوزاري رقم (26) بتاريخ 1434/1/19هـ وتعميم مصلحة الزكاة

والدخول رقم (1434/16/3360هـ) بتاريخ 1434/5/27هـ، كما تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى القرار الوزاري رقم (26) بتاريخ 1434/1/19هـ الذي ورد فيه على وجه التحديد 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، وإن هذا الاجراء من قبل حكومة المملكة يثبت بوضوح أن المكلف يجب أن لا يتحمل أي أعباء ضريبية نتيجة التطبيق بأثر رجعي لأي تغيير في النظام الضريبي، كما تود الشركة أن تلفت عناية اللجنة الى الحالات التالية التي رفض فيها وزير المالية أيضا التطبيق بأثر رجعي للتعليمات الجديدة:

(1) خطاب وزير المالية رقم (92/ع/902) المؤرخ في 1392/3/13هـ الذي أصدر فيه وزير المالية توجيهاته للمصلحة لتطبيق التعميم رقم (3) لعام 1389هـ من تاريخ صدوره وليس بأثر رجعي وذلك لمعاملة جميع المكلفين على قدم المساواة.  
(2) نشرت الهيئة في تعميمها رقم (9/37) بتاريخ 1420/6/9هـ تعليمات وزير التجارة بتطبيق أحكام خطاب وزير المالية والاقتصاد الوطني رقم (3/13506) المؤرخ في 1419/12/28هـ على الحسابات المقدمة بعد تاريخ الخطاب المذكور اعلاه وليس على السنوات السابقة له بما في ذلك تلك التي هي قيد الدراسة لدى لجان الاعتراض الابتدائية.  
كذلك تود الشركة أن تلفت عناية اللجنة إلى قرارات لجان الاعتراض التالية الصادرة بموجب النظام الضريبي القديم التي أشأت نقطة مبدئية هي أن أي قرار أو تعميم وزاري يجب أن لا يطبق بأثر رجعي لأنه يسفر عن معاملة غير متساوية بين المكلفين:

- فقد حكمت اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (104) للسنة القضائية الخامسة والعشرين بأنه لا يجوز تطبيق المنشور رقم (1/47) المؤرخ في 1411/3/27هـ بأثر رجعي.  
- كما رفضت لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية تطبيق الهيئة للتعميم الوزاري رقم (1729) المؤرخ في 1424/8/11هـ في قراراتها أدناه:

(أ) قرار اللجنة الاستئنافية رقم (754) لعام 1428هـ.

(ب) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (1) لعام 1429هـ.

(ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (1) لعام 1427هـ.

(د) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (2) لعام 1427هـ.

(هـ) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (22) لعام 1427هـ.

كما ألغت لجنة الاعتراض الابتدائية في قراراتها أدناه تطبيق المنشور رقم (48/63/5181/3) المؤرخ في 1975/4/19هـ بأثر رجعي حيث حكمت في قراراتها التالية على النحو التالي:

أ) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام 1974م.

ب) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام 1396هـ.

ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية لعام 1403هـ.

وألغت لجنة الاعتراض الابتدائية في قرارها لعام 1402هـ — تطبيق المنشور رقم (2) لعام 1400هـ بأثر رجعي.

ورفضت لجنة الاعتراض الابتدائية أيضاً تطبيق الهيئة بأثر رجعي للمنشور رقم (1/10820) في قرارها رقم (23).

وستلاحظ اللجنة من القرارات أعلاه إن اللجان لم تؤيد أبداً التطبيق بأثر رجعي للتعاميم والقرارات الوزارية على أساس أنها تؤدي إلى عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين، واستناداً إلى ما ذكر بعاليه من حقائق وقرارات لجان اعتراض ابتدائية واستثنائية وقرارات وزارية تعتقد الشركة أن الاجراء الراسخ المتبع لدى وزارة المالية والهيئة العامة للزكاة والدخل ولجان الاعتراض الابتدائية والاستثنائية هو تطبيق التعليمات الجديدة من تاريخ صدورها وليس بأثر رجعي لأن تطبيق التعليمات بأثر رجعي يؤدي إلى عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين الأمر الذي لا تسمح به الشريعة الاسلامية ولا الأنظمة الضريبية، وبناء على ذلك فإن تطبيق الهيئة بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) في هذه الحالة هو اجراء لا مسوغ له ولا سند له من النظام.

وفيما يخص ربط ضريبة استقطاع بنسبة (15%) بدلاً من (5%) على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة عند احتساب ضريبة الاستقطاع على تكاليف خدمات المساندة الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة في الفترة من 2009/1/1م إلى 2013/11/30م فقد طبقت لجنة الاعتراض الابتدائية نسبة ضريبة استقطاع بواقع (15%) بدلاً من نسبة (5%) المنصوص عليها بالتحديد لهذا النوع من الدفعات في نظام ضريبة الدخل السعودي الجديد.

وبالنظر إلى الحقيقة المذكورة أعلاه، تعتقد الشركة أن أحكام القرار الوزاري رقم (1776) لا تنطبق على هذه الحالة لذلك لا توافق على معالجة لجنة الاعتراض الابتدائية المذكورة أعلاه بفرض ضريبة استقطاع إضافية بواقع 10% على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة للفترة من 2009/1/1م إلى 2013/11/30م وتود أن تقدم التوضيحات التالية:  
تود شركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1129) لعام 1433هـ ورقم (1398) لعام 1435هـ واللذين أيدت فيهما اللجنة الاستثنائية وجهة نظر المكلف وألغت فرض ضريبة استقطاع بواقع (15%) بدلاً من (5%) على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية، وأورد المكلف المقتطفات ذات الصلة من القرارين المذكورين أعلاه.

كما تود الشركة أن تلفت الانتباه إلى تعريف كلمة "الخدمات" المنصوص عليه في المادة (68) من النظام على النحو المقتطف أدناه:

"لأغراض هذه المادة والمادة الخامسة من هذا النظام تعني كلمة "الخدمات" أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى".

ويسر الشركة أيضاً أن تورد فيما يلي المادة (5) فقرة (7) من النظام التي تنص على "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

(7) مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيسي أو إلى شركة مرتبطة بها".  
ويلادح من المقتطف أعلاه أن أي مبالغ مدفوعة إلى جهة مرتبطة مقابل "خدمات" يجب أن تخضع للضريبة في المملكة، علماً بأن أساس الربط الضريبي للجهة غير المقيمة التي حققت دخلاً من مصدر في المملكة منصوص عليه في المادة (68) من النظام ويتمثل ذلك في ضريبة الاستقطاع، وقد عرفت المادة (68) أيضاً كلمة "خدمات" لأغراض ضريبة الاستقطاع كما هو موضح أعلاه.

وتدرك اللجنة أن المادتين أعلاه قد أرسنا بوضوح الأحكام التي يجب تطبيقها على الدخل الذي يخضع للضريبة والذي تحقق من قبل جهة مرتبطة غير مقيمة، ولا يجوز للهيئة وكذلك لجنة الاعتراض الابتدائية أن تخالف أيّاً من الأحكام المنصوص عليها في المادة (5) و المادة (68)، ويتضح من تعريف "الخدمات" المنصوص عليه في المادة (68) أنها تتضمن كافة الدفعات باستثناء المبالغ التي تدفع مقابل شراء سلع أو أي ممتلكات أخرى، أي البنود الملموسة، وبعبارة أخرى فإن المبالغ المدفوعة مقابل "الخدمات" تتضمن الايجار والفائدة والعمولة والتأمين والسفر وكافة أنواع الخدمات، واستناداً إلى تعريف الخدمات المنصوص عليه في المادة (68) من النظام يتبين أن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات تغطي تشكيلة واسعة من المعاملات حيث حددت نسب ضريبة استقطاع مستقلة لفئات المعاملات أو مصادر الدخل، ومثال ذلك: الايجار (5%) التأمين (5%)، السفر (5%)، الفائدة (5%) الاتصالات الهاتفية الدولية (5%)، الخدمات الفنية أو الاستشارية (5%)، أتعاب الإدارة (20%)... الخ، بينما يندرج كل ما تبقى من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحدة هي (15%)، وتدرك اللجنة أن تعريف "الخدمات" يؤكد دون أدنى مجال للشك حقيقة أن المبالغ المدفوعة مقابل الايجار والتأمين والفائدة والشحن وأتعاب الإدارة... الخ، يجب اعتبارها كمبالغ مدفوعة مقابل خدمات، وعليه يجب أيضاً تطبيق إجراء مماثل في حالة المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية، كالذي طبقته الهيئة على المبالغ المدفوعة مقابل الايجار والتأمين والشحن والفائدة وأتعاب الإدارة... الخ (أي تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة لكل من الجهات المرتبطة وغير المرتبطة).

وبالرغم من ما ذكر تود الشركة أيضا أن تلتفت انتباه اللجنة إلى المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب خدمات الإدارة والتي طبقت الهيئة عليها نسبة ضريبة استقطاع بواقع (20%) لكل من الجهات غير المقيمة المرتبطة منها وغير المرتبطة، لو أن الهيئة اعتبرت أن جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات (والتي يجب ان تشمل كذلك المدفوعات مقابل خدمات الإدارة) يجب أن تخضع إلى ضريبة استقطاع بنسبة (15%)، فإن الهيئة يجب أن تطبق ضريبة استقطاع بنسبة (15%) أيضا على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب خدمات الإدارة بدلاً من (20%)، وعليه يتضح التناقض في طريقة تعامل الهيئة مع المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات المختلفة.

وفي هذا الخصوص، تود الشركة أيضا أن تلتفت انتباه اللجنة في هذا الخصوص إلى تعريف "أتعاب الإدارة" كما نصت عليها المادة (63) (2) من اللائحة التنفيذية كما هو مقتطف أدناه: "يقصد بأتعاب الإدارة: المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق، وإدارة السفن، ونحوها".

كما إن المبدأ المتعلق بتطبيق نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة على المبالغ المدفوعة مقابل بعض الخدمات (مثل التأمين، الايجار، فوائد القروض، أتعاب الإدارة) على الجهات غير المقيمة بصرف النظر عن كونها مرتبطة أو غير مرتبطة قد تم تأكيده أيضاً من قبل الهيئة في التوضيحات والتفسيرات الصادرة منها ذاتها للنظام ولائحته التنفيذية على النحو الموضح أدناه.

وكما ورد في النقطة أعلاه فإن تعريف "الخدمات" يشمل كافة أنواع الدفعات باستثناء المبالغ المدفوعة مقابل "السلع"، لذلك فإن الدفعات مقابل أتعاب الإدارة وفوائد القروض والتأمين والإيجار تعتبر دفعات مقابل خدمات، وفي هذا الخصوص يسر الشركة أن تورد فيما يلي ردود الهيئة على استفسارات المكلفين مما يثبت قبول الهيئة لمبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موددة على المبالغ المدفوعة على أساس طبيعة المبلغ المدفوع للجهة غير المقيمة بشكل مستقل عن وضعها كشركة مرتبطة أو غير ذلك.

وردا على سؤال حول نسبة ضريبة الاستقطاع التي ينبغي تطبيقها على عوائد القروض (الفائدة) المدفوعة إلى المركز الرئيسي أو شركة مرتبطة أجابت الهيئة بما يلي: "السؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة وعلى عوائد القروض، هل هي (5%) أم (15%)؟

جواب الهيئة: أما عوائد القروض فتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (5%)، مع ملاحظة أنه بجانب خضوع عوائد القروض إذا دفعت إلى مركز رئيسي من فرع مملوك له بالكامل لضريبة الاستقطاع حسبما تم ايضاحه فإنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم وفقاً لأحكام الفقرة (10/ب) من المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية للنظام".

وردا على سؤال آخر حول أقساط إعادة التأمين المدفوعة إلى المركز الرئيسي أكدت الهيئة ما يلي: "السؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي يتم سدادها من فرع المملكة للمركز الاقليمي أو للمركز الرئيسي إذا كانت:

أ- دفعات مقابل نصيب فرع المملكة من مصروفات عمومية وإدارية.

ب- أقساط إعادة تأمين.

ج- دفعات نقدية للاستثمار.

جواب الهيئة: تخضع حصة الفرع لضريبة الاستقطاع بواقع (15%) عن المصروفات الادارية والعمومية و(5%) عن أقساط إعادة التأمين...".

- وفي توضيح حول نسبة ضريبة الاستقطاع على مبالغ الإيجار المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة وغير مرتبطة أكدت الهيئة ما يلي: "المبالغ المدفوعة مقابل ايجار معدات خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة (5%)، سواء دفعت إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة استنادا لمقتضى المادة الثامنة والستين من النظام والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية".

- وبالإضافة إلى ما سبق تدرك اللجنة بأنه في حالة دفع أتعاب الإدارة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، فإن الهيئة، بخلاف الاجراء المتبع لديها في حالة الخدمات الفنية أو الاستشارية (وهو تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع (15%) تقوم بتطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع 20% (أي نسبة ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية) بدلا من (15%).

ولا يخفي على اللجنة بأن القرار الوزاري رقم (1776) والمادة (68) والمادة (63) من النظام ولائحته التنفيذية على التوالي قد تضمنت على وجه التحديد قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وأورد المكلف في استئنافه قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع التي نصت عليها المادتان المذكورتان أعلاه من النظام واللائحة التنفيذية:

وستلاحظ اللجنة أن نسب ضريبة الاستقطاع المذكورة أعلاه منصوص عليها بالتحديد في النظام وفي لائحته التنفيذية بشأن المبالغ المحددة التي تدفع إلى جهات غير مقيمة من أجل احتساب ضريبة الاستقطاع وذلك دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وتستند نسب ضريبة الاستقطاع فقط إلى طبيعة الدفعة أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة، وكما هو موضح في النقطة أدناه فإن النظام الضريبي ولائحته التنفيذية لا يخولان الهيئة صلاحية تعديل نسبة ضريبة الاستقطاع لأي من الدفعات (مثل أتعاب الإدارة، الإتاوة الربيع، الإيجار، الخدمات الفنية أو الاستشارية، تذاكر الطيران، الشحن الجوي، تكاليف القروض، التأمين...الخ) والتي تم تحديدها في النظام الضريبي ولائحته التنفيذية ولذا فإن النسب المحددة تكون منطبقة دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة.

وعلاوة على هذا ستلاحظ اللجنة أيضا من قائمة نسب ضريبة الاستقطاع أن كلا من المادتين (68) و(63) من النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، على التوالي، ينصان على تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع (15%) على كافة أنواع "الدفعات الأخرى"



التي لا تدرج تحت فئات المدفوعات المنصوص عليها بالتحديد في المادتين المذكورتين، وإن هذه الفئة من المدفوعات "دفعات أخرى" تنطبق بالتحديد على الجهات غير المرتبطة بشأن الخدمات الأخرى المؤداة في المملكة، وكذلك فإن الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية تنص أيضا على تطبيق نسبة ضريبة استقطاع بواقع (15%) على جميع أنواع الدفعات الأخرى المدفوعة إلى جهات مرتبطة والتي لم يتم النص عليها بالتحديد في المادتين (68) و(63) على النحو المذكور أعلاه.

وهذه الفئة من المدفوعات تنطبق بالتحديد على الجهات المرتبطة فقط بالنسبة للخدمات المؤداة في المملكة العربية السعودية أو في الخارج، وبناء على ذلك فإذا كان أي مبلغ مدفوع إلى جهة غير مقيمة يدرج تحت أي من فئات المدفوعات المحددة المنصوص عليها في المادتين المذكورتين أعلاه من النظام ولائحته التنفيذية (مثل أتعاب الإدارة، الاتاوة أو الربيع، الايجار، الخدمات الفنية أو الاستشارية، فوائد القروض، التأمين... الخ) فإنه ينبغي تطبيق النسبة المحددة لذلك النوع من المدفوعات بصرف النظر عن حقيقة ما إذا كانت تلك المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولكن حيثما كان أي مبلغ مدفوع إلى جهة مرتبطة غير مندرج تحت أي من أنواع الدفعات التي حددت لها نسبة ضريبة استقطاع معينة في النظام وفي اللائحة التنفيذية فينبغي أن تطبق عليها نسبة ضريبة استقطاع بواقع (15%) (وهي نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للمبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة المرتبطة).

وقدم المكلف مذكرة إضافية تضمنت الآتي:

بالإضافة إلى وجهات النظر المفصلة التي تم عرضها في خطاب الاستئناف رقم (15-2737) تود الشركة أن تقدم ملاحظاتها الاضافية التالية للدراسة من قبل اللجنة.

1- حكم ديوان المظالم الصادرة حديثا لصالح مجموعة شركات (أ) (المكلف):

1/1- تود الشركة أن تلتفت عناية اللجنة إلى الحكم الصادر من الدائرة الحادية والعشرين بالمحكمة الادارية بالرياض في القضية رقم (1/2387/ق) لعام 1436هـ والذي رفضت فيه المحكمة التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) وألغت ضريبة الاستقطاع الإضافية البالغة 10% على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، وأورد المكلف فيما يلي الجزء ذا العلاقة من قرار الحكم المذكور أعلاه.

"وبما أن هذه المادة نصت نفا خاصا على أن ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية هي (5%) ولم تفرق بين ما كان مدفوعا مقابل هذه الخدمات الى المركز الرئيسي أو شركة مرتبطة، أو كان مدفوعا الى غيرهما، في حين نصت نفا عاما على أن ضريبة الاستقطاع على "دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة" هي (15%) وبما أن الجمع بين النصين وإعمالهما أولى من إهمال أحدهما، وبما أن الخاص مقدم على العام، لذا فإن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تشمل المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة

مقابل هذه الخدمات، كما تشمل المبالغ المدفوعة لغيرهما مقابلها، ومن ثم تكون الضريبة المستحقة على تلك المبالغ بنسبة (5%)، وأما ما يقابل الخدمات من مبالغ مدفوعة للمركز الرئيسي أو الشركة المرتبطة والتي تكون ضريبة الاستقطاع فيها بنسبة (15%)، فهي تشمل جميع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيسي أو الشركة التابعة مقابل جميع الخدمات سوى المبالغ المدفوعة لهما مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، لوجود النص الخاص على الخدمات الفنية والاستشارية، جمعا بين النصين وإعمالا لهما جميعاً وعدم إهمال أحدهما، وإذا كان الأمر كذلك فإن قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية فيما يتعلق برفض استئناف المدعية في طلبها احتساب ضريبة استقطاع بنسبة (5%) على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة خلال الأعوام من 2005م الى 2007م مقابل الخدمات الفنية والاستشارية، يكون معيبا يعيب مخالفة الأنظمة واللوائح، مما يتعين معه الغاؤه، وهو ما تنتهي إليه الدائرة، ولا ينال من ذلك استناد القرار الطعين على القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ المتضمن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية ومن ذلك نصه على الآتي: "أولاً: ... ط- تعدل الخاتمتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة الثالثة والستين... ومن ثم فإن تطبيق القرار الوزاري على هذه الواقعة يعد تطبيقاً للقرار بأثر رجعي، وهو أمر غير جائز - من حيث الأصل، كما سبق تفصيله سابقاً، كما لا ينال من ذلك ما ذكره ممثلو المدعى عليها من أن فقه القانون الضريبي وقواعده لهما ذاتية خاصة تختلف عن قواعد القانون الإداري فيما يتعلق بنهاية القرارات الإدارية العادية، وأن القرار الإداري الضريبي (الربط) لا يكون نهائياً حتى يمر بمراحل تظلم ومدد حددها النظام إذا استنفدت يكون الربط نهائياً وواجب النفاذ، ومن ثم يكون سريان القرار الوزاري جاء موافقاً لصحيح النظام وقواعده، ذلك أنه يشترط لتطبيق قاعدة عدم رجعية القرارات الإدارية أن يكون ثمة مركز قانوني قد تكاملت عناصره قبل نفاذ القرار، فإذا تكون مركز قانوني لأحد الأفراد ثم صدر بعد ذلك قرار فردي أو لائحي فإن تطبيق هذا القرار على ذلك المركز يعد من قبيل تطبيق القرار بأثر رجعي، وبناء على ذلك يمكن القول بأن القرار الإداري الضريبي (الربط) الصادر في حق المكلف (المدعية) قد أحدث أثر قانونياً في مركز المكلف، ومن ثم فإن تطبيق القرار الوزاري عليه يعد تطبيقاً للقرار بأثر رجعي، ولا أثر لكون قرار الربط يصبح نهائياً والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلف على الربط أو لم يعترض عليه خلال ستين يوماً من تاريخ تسلمه خطاب الربط، وفق ما نصت عليه المادة السادسة والستون من نظام ضريبة الدخل، ذلك أن المقصود بالنهاية في القرارات معنيين: الأول: حاجة القرار إلى تصديقه من جهة أعلى من الجهة التي أصدرته ومن ثم لا يعدو أن يكون القرار قبل تصديقه من قبيل الأعمال التحضيرية أو التمهيدية للقرار، ولا يحدث أثر قانونياً في مراكز الأفراد بحالته الراهنة، وإنما يحدث الأثر القانوني بعد تصديقه من السلطة الإدارية الأعلى، والمعنى الثاني: عدم قابلية القرار للطعن فيه، وعلى هذا إنما يصح ما ذكره ممثلو المدعى عليها لو كان قرار الربط الصادر

عن المصلحة بحاجة الى تصديق سلطة ادارية أعلى من المصلحة، أما وأن قرار الربط الصادر من المصلحة قد أحدث الأثر في المركز القانوني للمدعية فإنه يتعين الاعراض عما ذكره ممثلو المصلحة.

فلهذه الأسباب وبعد المداولة حكمت الدائرة: بإلغاء الفقرة الثانية من البند ثانيا من قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم (1439) الصادر في العام 1435هـ في الاستئنافين رقم (1350-1366/ض) لعام 1433هـ.

وتود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة الى أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قد تظلمت من حكم المحكمة الادارية المذكور أعلاه أمام الدائرة السادسة في المحكمة الادارية حيث رفضت المحكمة الدعوى المقدمة من الهيئة العامة للزكاة والدخل وأيدت حكم الدائرة الحادية والعشرين بالمحكمة الادارية بالرياض المذكور أعلاه في القضية رقم (1/2387/ق) لعام 1436هـ، كما تود الشركة إفادة اللجنة بأن الهيئة العامة للزكاة والدخل قبلت بعد ذلك حكم المحكمة الادارية المذكورة أعلاه بموجب خطابها رقم (1438/16/1422) وأنهت موقف الشركة للسنوات ذات الصلة.

2/1- كذلك تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة الى الحكم الصادر من المحكمة الادارية بالرياض في القضية رقم (1/2709/ق) لعام 1435هـ والذي أيدت فيه المحكمة قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1129) لعام 1433هـ (كما هو مقتطف في النقطة 2-1 أدناه) ورفضت التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) والغت ضريبة الاستقطاع الاضافية البالغة 10% على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة الى جهات غير مقيمة مرتبطة، وأورد المكلف فيما يلي الجزء ذا الصلة من الحكم الصادر من الدائرة الثانية بمحكمة الرياض الادارية: "تأسيسا على الوقائع سالفة البيان، ولما كان المدعي يتظلم فيها من قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1129) لعام 1433هـ فيما قضى به في البندين الأول والثاني الصادر في الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن المكلف - المدعى عليه المدخل - شركة (أ) (المكلف)، فإن هذه الدعوى من اختصاص المحاكم الادارية ولائيا وفقا للمادة (13/ج) من نظام ديوان المظالم الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/78) وتاريخ 1428/9/19هـ، كما تختص هذه الدائرة بنظرها مكانيا وفقا للمادة (الثانية) من نظام المرافعات أمام ديوان المظالم الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/3) وتاريخ 1435/1/11هـ، وتختص بنظرها نوعيا وفقا لقرارات رئيس ديوان المظالم المنظمة للدوائر واختصاصاتها، وأما عن قبول الدعوى شكلا، بما أن المدعية تبلغت بالقرار محل التظلم بتاريخ 1433/3/28هـ ثم تظلمت منه أمام المحكمة بتاريخ 1433/4/28هـ فإن الدعوى مقبولة شكلا، لاقامتها خلال الميعاد النظامي المحدد (60) يوما من تاريخ التبليغ بالقرار وفقا لما جاء في الفقرة (و) من المادة (66) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ والتي نصت على أنه: "يصبح قرار لجنة الاستئناف نهائيا وملزما ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال ستين يوما من تاريخ ابلاغ القرار"... وخاصة أن فرض الضرائب والرسوم جاء خلافا للأصل، ولا تفرض هذ الضرائب الا استثناء عند الحاجة والمصلحة متوخية في ذلك العدل والمساواة، وفقا لما نصت عليه

المادة (20) من النظام الأساسي للحكم، مما تنتهي معه الدائرة الى رفض الدعوى، لذلك وبناء على ما سبق فقد حكمت الدائرة الادارية الثانية:

برفض الدعوى رقم (1/2709/ق لعام 1435هـ) والمقامة من/مصلحة الزكاة والدخل، ضد/اللجنة الاستثنائية الضريبية".  
2- بالرغم من أن شركة (أ) (المكلف) قد استشهدت بمقتطفات من قرارات اللجنة الاستثنائية التي أيدت وجهة نظر شركة (أ) (المكلف) في موضوع مماثل بخطاب الاستئناف رقم (15-2737) إلا أنها تود أن تورد تلك القرارات مرة أخرى تسهيلا لإطلاع اللجنة وهي:

1/2- قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1129) لعام 1433هـ.

2/2- قرار اللجنة الاستثنائية رقم (1398) لعام 1435هـ.

وكما تلاحظ اللجنة فإن اللجنة الاستثنائية قد أيدت كذلك موقف شركة (أ) (المكلف) السعودية المحدودة في القرارات المقتطفة أعلاه وألغت فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بدلا من 5% على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة الى جهات غير مقيمة مرتبطة.

في ضوء حكم ديوان المظالم المذكورة أعلاه وقرارات اللجنة الاستثنائية المذكورة أعلاه ووجهات النظر المفصلة في خطاب الاستئناف رقم (15-2737) تطالب الشركة بإلغاء قرار لجنة الاعتراض الابتدائية والغاء ضريبة الاستقطاع الاضافية البالغة 10% والمفروضة من قبل الهيئة على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة خلال السنوات من 2009م الى 2013م.

وبعد اطلاع الهيئة على استئناف المكلف أكد ممثلوها اثناء جلسة الاستماع والمناقشة على وجهة نظر الهيئة الموضحة في مذكرة رفع الاعتراض المقدمة للجنة الابتدائية والمبينة في القرار الابتدائي ونصها "توضيح الهيئة وجهة نظرها" في النقاط الآتية:  
1- إن المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة غير المقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تستقطع الضريبة عنها بنسبة (15%) طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية له.

2- إن نظام ضريبة الدخل نص في الفقرة (أ/6) من المادة (68) 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 ففرقت المادة (1/63) من اللائحة بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة والخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة إذ نصت المادة على خضوع الخدمات التي تدفع للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة للضريبة بنسبة (15%) دون تحديد طبيعة تلك الخدمات: مما يعني أن النص جاء مطابقاً لينطبق على أي نوع من الخدمات المؤداة حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول من المادة (63) من اللائحة التنفيذية غير معرفة والأصل في النكرة أنها تعيد العموم: مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%).

أما الخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة فتخضع للضريبة بنسبة (5%) إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تدرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع للضريبة بنسبة (15%).

3- ترى الهيئة أنه وعلى فرض اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تفرد فقرة خاصة بالخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة والتي تخضع للضريبة بنسبة (15%) ومن ضمنها الخدمات الفنية والاستشارية فإن معنى ذلك أن الجهات غير المرتبطة لن تستقطع الضريبة عنها نهائيًا لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة.

4- لا بد هنا أن نشير إلى أن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم للشركات العاملة في المملكة من قبل المركز الرئيسي أو الشركات المرتبطة لاستقطاع الضريبة بنسبة (15%) هو أن ذلك الإجراء سيساهم في الحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسية أو الشركات المرتبطة معفاة من الضريبة في الدول التي تمارس فيها أنشطتها فإنها تقوم بتحميل فروعها الموجودة في المملكة بمبالغ مقابل الخدمات على أساس أن هذه المبالغ سوف تخصم ضمن التكاليف من إيرادات الفروع الموجودة في المملكة على أن يتم إدراجها ضمن إيرادات المركز الرئيسي والشركات المرتبطة وهي معفاة أو أن سعر الضريبة بالدول التي تعمل فيها أقل من نسبة الضريبة بالمملكة: مما يساعد على التجنب الضريبي.

5- بالنسبة لما أوضحه المكلف في اعتراضه من أن الاعتماد على أساس العلاقات بين طرفي المعاملة يعتبر تمييزًا في المعاملة بين المكلفين ويتناقض مع الأنظمة والإجراءات الضريبية السعودية توضح الهيئة أن النظام الضريبي في مادته الثالثة والستين قد أعطى الحق للهيئة في حالة وجود تعاملات بين الأطراف المرتبطة أن تتم كما لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة وكذلك ما ورد بالفقرتين (هـ، و) من نفس المادة أي أن الاعتماد على أساس العلاقات بين طرفي المعاملة لا يعتبر تمييزًا كما ادعى المكلف في اعتراضه بل قد أجازته النظام الضريبي.

6- بالنسبة لما أوضحه المكلف في اعتراضه من أن النظام الضريبي لا يجيز للهيئة تطبيق نسبيتي ضريبة مختلفتين على نفس الدفعة أو نوع الدخل فتوضح الهيئة أن النظام قد أعفى نفس الدفعة ونوع الدخل لمكلفين وأخضعه للضريبة لدى مكلفين آخرين. منها على سبيل المثال أن توزيعات الأرباح تخضع للضريبة إذا سددت لغير المقيم ولا تخضع للضريبة إذا سددت للمقيم وهي نفس الدفعة ونفس الدخل فتخضع للضريبة تارة وتعفى منها تارة أخرى وعليه فالنظام الذي أعفى دخلًا ما وأخضعه مرة أخرى الأولى أن يكون له الحق في تغيير سعر الضريبة.

7- بالنسبة لما أوضحه المكلف من أن الهيئة لا يجوز لها تعديل أي نسبة ضريبة استقطاع محددة في المادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية فالهيئة تتفق مع المكلف في ذلك حيث لم تعد أيًا من نسب ضريبة الاستقطاع حيث أن المادة (63) من اللائحة حددت نسبة الضريبة كما يلي:

- اتعاب الإدارة (سواء كانت شركات مرتبطة أو غير مرتبطة) تخضع للضريبة بسعر (20%).

- الإتاوة أو الربح ودفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة تخضع بسعر (15%).

- بالنسبة للشركات غير المرتبطة فتطبق عليها النسب الواردة في باقي جدول المادة حيث تخضع للإيجارات أو الخدمات الفنية أو الاستشارية وتذاكر الطيران والشحن الجوي أو البحري وخدمات الاتصالات الهاتفية الدولية والأرباح الموزعة وعوائد القروض وقسط التأمين وإعادة التأمين بسعر (5%) بينما الدفعات الأخرى بخلاف ما ذكر تخضع بسعر (15%).

وهذه البنود الموضحة تمت بناءً على أحكام البند السادس من الفقرة (أ) من المادة (68) من النظام الضريبي حيث أعطت الحق لللائحة التنفيذية تحديد الدفعات الخاضعة لضريبة الاستقطاع وبتد (15%) وذلك يعتبر ردًا على ما أوضحه المكلف في اعتراضه من أن الصلاحيات الممنوحة لمعالي وزير المالية تقتصر فقط على ما ورد في المادة (79) من النظام الضريبي.

8- وقد أصدر معالي وزير المالية القرار رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ بتعديل بعض فقرات اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي اقتضت هيئة العمل تعديلها إما لتوضيح المقصود منها أو لإزالة اللبس عنها ومنها المادة رقم (63) التي جاء في القرار بشأنها: تعديل الخاتين 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 أو شركة مرتبطة.
5%	خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو الشركة مرتبطة، إيجار تذاكر طيران أو شحن جوي أو شحن بحري، أرباح مدفوعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.

وقد تأيد إجراء الهيئة بعدة قرارات ابتدائية منها القرار الابتدائي رقم (26) لعام 1434هـ ورقم (35) لعام 1434هـ الصادرين من اللجنة الأولى بالرياض والقرار الابتدائي رقم (12) لعام 1434هـ ورقم (2) لعام 1433هـ الصادرين من اللجنة الثانية بالرياض والقرار الابتدائي رقم (33) لعام 1433هـ ورقم (3) لعام 1433هـ ورقم (10) لعام 1433هـ الصادر من اللجنة الثالثة بالرياض وكذلك تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها القرار رقم (1110) لعام 1433هـ والقرار رقم (1098) لعام 1432هـ. وبالنسبة للقرار الاستئنافي رقم (1129) لعام 1433هـ الذي أشار إليه المكلف في اعتراضه فنوضح أنه تم الاستئناف عليه لدى المحكمة الإدارية ولا يعتبر نهائيًا حتى تاريخه كما أنه صدر القرار الاستئنافي رقم (1435) لعام 1435هـ مؤيد للهيئة بإخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) في نفس حالة الشركة المعنية بالقرار (1129) وتتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها.

## رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع 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 2013م بزيادة قدرها 10% بدلاً من النسبة المحددة في النظام وفي اللائحة التنفيذية للخدمات الفنية والاستشارية وهي نسبة 5% وليست 15% في حين تتمسك الهيئة باحتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية بنسبة 15%، 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 ربح، 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 لهذه النصوص ترى خضوع المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15%، ولذلك ترفض اللجنة بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه احتساب الضريبة

المستقطعة بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية خلال الأعوام من 2009م حتى 2013م.

### البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بتأييد المكلف في عدم ايجاب غرامات التأخير عليه وفقاً لحثيات القرار. استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أن اللجنة الابتدائية في قرارها المستأنف انتهت إلى تأييد المكلف في عدم ايجاب غرامات التأخير على فروقات ضريبة الاستقطاع المتوجبة نتيجة تعديل نسبة الاستقطاع لتصبح 15% بدلا من 5% موضحة في حثيات قرارها (أنها لا ترى وجوب دفع غرامات تأخير على هذه الفروق لأن هذا الموضوع من موضوعات الخلاف المعتبر في فهم نصوص النظام ولائحته نظراً لورود الاحتمالات في فهمه والتي تم توضيحها بموجب التعديل الأخير لللائحة وفقاً لخطاب وزير المالية رقم (1767) وتاريخ 1435/5/18هـ الأمر الذي يستوجب المؤاخذة على فهم المكلف المراد به ما دام محتملاً لما فهمه)، ورداً على ما جاء في حثيات قرار اللجنة الابتدائية توضح الهيئة أن التعديلات التي تمت على نسبة ضريبة الاستقطاع تحكمها نصوص نظامية وأن الغرامات المتوجبة على المكلف كانت نتيجة فروق نسب ضريبة الاستقطاع المطبقة من قبل المكلف والمخالفة لنصوص النظام واللائحة وتوضح الهيئة أن هذا الخلاف ليس خلاف في وجهات النظر بل هو خلاف تحكمه نصوص ولوائح نظامية حيث نصت الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية بوضوح على أن الدفعات مقابل الخدمات المدفوعة للمركز الرئيسي أو الشركات المرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) ولا يعني فهم المكلف للمادة على وجه آخر غير ما قصده المشرع أن هذا الفهم الخطأ هو خلاف في وجهات النظر، كما توضح الهيئة أن القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ الذي اشارت له اللجنة في قرارها لم ينشئ واقعة جديدة أو حتى تعديل جديد في نسب ضريبة الاستقطاع الواردة في الفقرة (1) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل بل أن القرار جاء لإعادة صياغتها فقط حيث أن بعض مواد اللائحة كانت تحتاج إلى توضيح المقصود منها أو إزالة أي لبس في مفهومها ومضمونها الوارد باللائحة حيث ورد نصاً بالقرار الوزاري (أن بعض مواد اللائحة تحتاج إلى تعديل إما لتوضيح المقصود منها أو لإزالة اللبس عنها)، كما إن ما ورد بالقرار الوزاري بخصوص هذه المادة هو الذي كانت تقوم الهيئة بتطبيقه قبل صدور القرار وأيدت اللجان الابتدائية وبعض قرارات اللجنة الاستئنافية الهيئة في ذلك ومنها القرار الابتدائي المستأنف نفسه الذي أيد الهيئة في ضريبة الاستقطاع، مما يتضح منه أن الخلاف بين الهيئة والمكلف هو خلاف نظامي ويحكمه نصوص واضحة وصريحة، وتوضح الهيئة أنها قامت بغرض غرامات التأخير على فروق الضريبة غير المسددة تطبيقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام التي انتهت إلى أنه على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في سداد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاقها إلى تاريخ السداد، وقد عرفت الفقرة (ج) من المادة (76)



الضريبة غير المسددة بما نصه (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من النظام) وبالرجوع إلى الفقرة (ب) من المادة الستين من النظام تبين أن الموعد النظامي المحدد بها هو فترة تقديم الاقرار الضريبي خلال مئة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرارن ومما سبق يتبين أن النصوص النظامية أكدت على احتساب غرامات التأخير على الفروق الضريبية غير المسددة من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الاقرار وهو ما سارت عليه الهيئة وأكدت عليه بعض قرارات اللجنة الاستثنائية الضريبية وحيث أنه لا اجتهاد مع نص نظامي فإن الهيئة تترك بصحة إجراءاتها.

وبعد اطلاع المكلف على استئناف الهيئة قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في 1438/7/15هـ تضمنت الإفادة بأن الشركة غير موافقة على وجهات نظر الهيئة المذكورة في الخطاب رقم (4/11585/30) وتود أن ترد عليها كما يلي:

تفيد الشركة بأن الموضوع الذي نوقش في خطاب الاستئناف هو محل خلاف فني في وجهات النظر بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل، وبناء على فهم الشركة لنظام ضريبة الدخل فإن أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة يجب أن تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، ومن ناحية أخرى ترى الهيئة أن أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وعليه فإن هناك خلاف فني واضح بين الشركة والهيئة حيال معالجة هذا الموضوع.

ورداً على وجهة نظر الهيئة المذكورة أعلاه تود الشركة أن تلفت عناية اللجنة إلى الحكم الصادر من ديوان المظالم وقرارات اللجنة الاستثنائية والتي قضى فيها ديوان المظالم واللجنة الاستثنائية لصالح المكلف بتطبيق ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% (وليس 15%) على أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة، كما تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى قبول الهيئة العامة للزكاة والدخل بحكم ديوان المظالم الذي رفض التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) وفرض ضريبة استقطاع إضافية بنسبة 10%.

وبناء على ذلك فإن حكم ديوان المظالم وقرارات اللجنة الاستثنائية المذكورة أعلاه وقبول الهيئة بحكم ديوان المظالم ومواقف الشركة المفصلة والمقدمة بخطاب الاستئناف كلها تؤكد بدون أدنى شك أن المعالجة التي طبقتها الشركة تتمشى تماماً مع أحكام النظام الضريبي السعودي وأنه يوجد في الواقع خلاف فني في وجهات النظر بين الشركة والهيئة حول هذا الموضوع، وعليه، فإن موقف الهيئة بأن معالجة شركة (أ) (المكلف) السعودية المحدودة مخالفة للنظام الضريبي السعودي وأنه لا يوجد خلاف فني في وجهات النظر بين الشركة والهيئة حول هذا الموضوع هو موقف من دون مبرر ولا أساس له.

كما إن الشركة غير موافقة على وجهة نظر الهيئة بأن القرار الوزاري رقم (1776) لم يأت بأي تعديل في اللائحة التنفيذية، ولو أن الأمر كذلك لما رفض ديوان المظالم التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) المذكور أعلاه ولم يكن ليؤيد

موقف الشركة المطالبة باحتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% بدلا من 15%، وبالمثل ما كانت اللجنة الاستئنافية لتؤيد في قراراتها المذكورة أعلاه تطبيق ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% بدلا من 15%، وكما تلاحظ اللجنة فإن صدور القرار الوزاري رقم (1776) هو برهان واضح على أن ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% كانت منطبقة على المبالغ المذكورة أعلاه والتي دفعت قبل 1435/5/18هـ — (2014/3/19م)، حيث تم تعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية اعتبارا من 1435/5/18هـ (2014/3/19م) لتغيير نسبة ضريبة الاستقطاع من 5% الى 15%، وهذا التعديل للمادة (63) من اللائحة التنفيذية يبرهن بشكل جلي على أن نسبة ضريبة الاستقطاع 15% لم تكن منطبقة على تلك الدفعات قبل التعديل الذي أدخله القرار الوزاري رقم (1776)، ولو كانت نسبة الـ15% منطبقة على تلك الدفعات حسبما ادعت الهيئة لما كانت هناك حاجة لإصدار قرار وزاري جديد رقم (1776) لتعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وبالنظر الى الحقائق المذكورة أعلاه يتضح بدون أي ريب أنه قبل صدور القرار الوزاري رقم (1776) كان هناك خلاف فني حقيقي في وجهات النظر بين الشركة والهيئة حيث كان موقف الشركة متمشيا مع أحكام النظام ولذلك تأيد موقفها من كل من ديوان المظالم واللجنة الاستئنافية في قرارات واضحة تم الاستشهاد بمقتطفات منها كما هو موضح أعلاه، وبعد صدور حكم ديوان المظالم قبلت الهيئة أيضا ذلك الحكم بموجب خطابها رقم (4/11585/30) وبناء على ذلك فإن موقف الهيئة بأنه لم يكن هناك خلاف فني في وجهات النظر بين الشركة والهيئة حول هذا الموضوع، وأن القرار الوزاري رقم (1776) لم ينشئ أي تعديل في النظام هو موقف غير مبر ولا أساس له بوجود حكم ديوان المظالم وقرارات اللجنة الاستئنافية المذكور أعلاه.

وتود الشركة أن تلفت عناية اللجنة إلى قرارات لجان الاعتراض الابتدائية والتي رفضت فيها اللجان الابتدائية فرض غرامات التأخير في حالة وجود خلاف فني في وجهات النظر بين الهيئة والمكلفين، ومن ذلك:

(أ) القرار الابتدائي رقم (12) لعام 1430هـ حيث حكمت لجنة الاعتراض الابتدائية في هذا القرار بعدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني واضح بين الهيئة والمكلف.

(ب) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (29) لعام 1432هـ.

(ج) قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (10) لعام 1433هـ.

وتدرك اللجنة أنه بوجود هذا الخلاف الفني لا يوجد ما يبرر للهيئة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الاضافية المفروضة ولذلك رفضت لجان الاعتراض الابتدائية في قراراتها أعلاه إجراء الهيئة بغرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الاضافية بسبب وجود خلاف حقيقي بين المكلف والهيئة حول موضوع الاعتراض.

وبالنسبة لما ذكرته الهيئة من أنها قامت بفرض غرامات التأخير على فروق الضريبة غير المسددة تطبيقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام وأنها تحسب من تاريخ استحقاقها إلى تاريخ السداد، فتود الشركة الافادة بأنها غير موافقة على وجهة نظر الهيئة المذكورة أعلاه وتود أن تقدم للجنة التوضيحات التالية:

تود الشركة أن تلفت انتباه اللجنة إلى قراري اللجنة الاستئنافية رقم (1333) لعام 1434هـ ورقم (1355) لعام 1435هـ حيث حكمت فيهما اللجنة الاستئنافية بأن غرامة التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ تقديم الاقرار، وأوردت الشركة مقتطفات للأجزاء ذات الصلة من القرارين الاستئنافيين المذكورين أعلاه تسهيلاً لاطلاع اللجنة وهما:

(أ) قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1333) لعام 1434هـ.

(ب) قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1355) لعام 1435هـ.

وبالنظر الى القرارين الاستئنافيين المذكورين أعلاه يتبين أن موقف الهيئة بأن غرامة التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ تقديم الاقرار هو موقف لا مبرر له ومن غير أساس.

ورداً على وجهة نظر الهيئة حول تطبيق المادة (77) من النظام الضريبي على احتساب غرامة التأخير على الضريبة الاضافية المفروضة على الشركة، تود الشركة أن توضح ما يلي:

أن الفقرة الفرعية (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والتي تعالج موضوع فرض غرامة التأخير على عدم تسديد ضريبة الاستقطاع ودفعات الضريبة المعجلة تنص على: "أ- 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 ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، كما أن الفقرتين الفرعيتين (ب) و(ج) التاليتين من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل اللتين يتضمنان أساس فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بموجب أحكام المادة (77)(أ) من نظام ضريبة الدخل حيث تنص على: "ب- يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يأتي:

3- تزويد المصلحة في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل المستفيد (الرقم المميز) اذا توفر وأي معلومات أخرى قد تطلبها المصلحة، ج- الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام اذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

1- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

2- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب.

3- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للمصلحة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة.

وكما تلاحظ اللجنة من الفقرة الفرعية (ج) من المادة (68) المقتطفة أعلاه، فإن غرامة التأخير بموجب المادة (77) (أ) يمكن فرضها فقط على المكلف إذا:

(أ) لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

(ب) لم يسدد الضريبة المستقطعة للهيئة.

(ج) لم يقدم اقرارات استقطاع الضريبة السنوية.

وكما تلاحظ اللجنة فإن الشركة قد استوفت جميع الشروط المذكورة أعلاه حيث قامت بما يلي: (أ) حسم ضريبة الاستقطاع وتسديدها للهيئة (مع اقرارات استقطاع الضريبة الشهرية) وبالنسب المحددة في المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية، (ب) تقديم اقرار استقطاع الضريبة السنوي عن السنوات المنتهية في 31/ديسمبر/2009م الى 2013 م.

وبالنظر الى الحقائق المذكورة أعلاه، وبما أن الشركة قد تقيدت تماما بجميع الشروط الثلاثة المنصوص عليها في المادة (68) (ج) من نظام ضريبة الدخل، فإن الشركة تعتقد أن المادة (77) (أ) لا تنطبق على هذه الحالة، ولذا لا يجوز للهيئة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الاضافية بموجب المادة (77).

كما تود الشركة أن تورد فيما يلي المادة (68) (1-ب) و(1-هـ) من اللائحة التنفيذية والتي تعالج موضوع فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع:

"1- تضاف الى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها الممددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها للمصلحة على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

مما تقدم من توضيحات ستلاحظ اللجنة أن الفقرة الفرعية 1(هـ) من المادة (68) تنطبق عندما لا يفي المكلف بالتزامه بحسم وتسديد ضريبة الاستقطاع على المدفوعات الخاضعة للضريبة بموجب أحكام المادة (68) من نظام ضريبة الدخل، كما ستلاحظ اللجنة أن الشركة أوفت بالتزامها باستقطاع الضريبة بنسبة 5% (وهي النسبة المنصوص عليها في المادة (63) من اللائحة التنفيذية) على مبالغ الأتعاب الفنية والاستشارية المدفوعة لجهات مرتبطة وسددها للهيئة مع اقرارات ضريبة الاستقطاع الشهرية للسنوات من 2009م إلى 2013م.

ولذلك فإن أحكام الفقرة الفرعية 1(هـ) من المادة (68) من النظام لا تنطبق على شركة (أ) (المكلف) السعودية المحدودة لأنها قد سددت الضريبة المستحقة بموجب الاقرارات وفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

وستلاحظ اللجنة أن الفقرة الفرعية 1(ب) من المادة (68) من اللائحة تعالج موضوع فرض غرامة التأخير في حالة التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة.

وتدرك اللجنة أن المادة (68) قد نصت بالتحديد على أن غرامة التأخير بنسبة 1% تنطبق على كل (30) يوماً من التأخير في حالة عدم سداد (أ) الضريبة المتوجبة الدفع من واقع الاقرار، (ب) الضريبة المتوجبة الدفع بموجب الربط (عندما تصبح نهائية بموجب المادة (71)(2) من اللائحة التنفيذية)، (ج) الضريبة المتوجبة الدفع على أقساط معجلة، (د) الضريبة المستحقة السداد على دفعات، (هـ) ضريبة الاستقطاع، ولم يرد في هذه المادة أي ذكر بأن غرامة التأخير بنسبة 1% تنطبق على كل (30) يوماً من التأخير في حالة عدم سداد الضريبة الإضافية المرهونة من قبل الهيئة ابتداءً من تاريخ تقديم الاقرار وحتى تاريخ سداد الالتزام بعد انتهاء كافة اجراءات الاعتراض.

كما أن المادة (71)(2) من اللائحة التنفيذية والمادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يفرضان غرامة تأخير في حالة التأخر في دفع ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع والضريبة على أقساط معجلة. وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، وتود شركة (أ) (المكلف) السعودية المحدودة إفادة اللجنة أن تاريخ استحقاق الضريبة معرف في المادة (71) (2) والتي نوردتها فيما يلي:

"المادة الحادية والسبعون... 2- تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.

ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب اقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجرته المصلحة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم."

وستلاحظ اللجنة أنه بما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة (77)(أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال اجراءات الاعتراض، لذلك فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب النظام، كما أن المادة (77)(أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من لائحته التنفيذية لا يقصد منها معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال موقف مبلغ الضريبة المستحق نتيجة لطول مدة الاجراءات المتبعة لدى الهيئة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

كما أن المطالبة بسداد غرامة تأخير بنسبة 1% على أمور هي محل خلاف حقيقي بين الهيئة والمكلف، وعندما يكون التأخير في إنهاء موقف المبلغ المستحق ناتجا بشكل رئيسي عن طول مدة الاجراءات المتبعة لدى الهيئة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم، هي مطالبة لا مبرر لها على الاطلاق وتتناقض مع أدكام نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.

وبالإضافة الى التوضيحات أعلاه وردا على ملاحظات الهيئة بأن غرامة التأخير بنسبة 1% عن كل (30) يوما من التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ تقديم اقرار استقطاع الضريبة الشهري، تود الشركة أن تقدم الى اللجنة التوضيحات التالية: أن نظام ضريبة الدخل الصادر في ابريل 2004م يتضمن مادتين في النظام الضريبي هما (76) و(77) وثلاثة مواد في اللائحة التنفيذية وهي (67) و(68) و(69) والتي تعالج موضوع غرامة التأخير في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية على التوالي، وستلاحظ اللجنة أن المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية فقط يعالجان موضوع الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم إقرار ضريبة الدخل ضمن المهلة النظامية في حين أن المادة (77) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية يعالجان بالتحديد موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة، لذلك فإن الغرامات المذكورة في المادة (76) من نظام ضريبة الدخل والمادة (67) من اللائحة التنفيذية والمادة (77) (أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية تختلف اختلافاً تاماً في طبيعتها وتنطبق في ظروف مختلفة بالكامل، كما أن المادة (77)(ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (69) من اللائحة التنفيذية يعالجان موضوع غرامة التهرب على ضريبة الاستقطاع ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذا الاستئناف 0 وتسهيلا لاطلاع اللجنة تم تصنيف غرامة التأخير المستحقة بموجب النظام الضريبي واللائحة التنفيذية تحت ثلاثة أقسام كما هي موضحة في مذكرة الاستئناف، كما إن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة مستقلة عن بعضها تماما، وان غرامة التأخير المستحقة بموجب المادة (77)(أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (68) من اللائحة التنفيذية هي موضوع النقاش في هذا الاستئناف.

كما ستلاحظ اللجنة من القسم (1) أعلاه فإن المادة 67(3) من اللائحة التنفيذية قد أوردت بوضوح أن الغرامة المستحقة بموجب المادة (76) من نظام ضريبة الدخل تطبق من التاريخ المحدد بالنظام لتقديم الاقرار والسداد بموجبه، وتدرك اللجنة أن تلك الغرامة تنطبق بموجب المادة (76) عند عدم تقديم اقرار ضريبة الدخل في الموعد المحدد بالنظام وفقا لأحكام المادة (60) من نظام ضريبة الدخل، ولذلك فإن الاشارة إلى هذه المواد في ملاحظات الهيئة المذكورة أعلاه هي من غير أساس ولا مبرر لها لأن شركة (أ) (المكلف) السعودية المحدودة قدمت إقراراتها الضريبية في المواعيد المحددة بالنظام.

ولو كان نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان الى احتساب الغرامة المستحقة بموجب المادة (68) من اللائحة التنفيذية على نفس الأساس الوارد في المادة (67)(3) من اللائحة التنفيذية لأضيفت الى المادة (68) من اللائحة التنفيذية أيضا جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة (67)(3)، أي "وتحتسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة الى تاريخ السداد"، ونظرا

إلى أن نص المادة (68) من اللائحة التنفيذية لم يتضمن هذه الجملة فإنه يتضح من غير أدنى ريب أن غرامة التأخير بموجب هذه المواد تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الاضافي أو تاريخ انتهاء اجراءات الاعتراض والاستئناف.

وفي ضوء التحليل المذكور أعلاه لأحكام غرامة التأخير في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ستلاحظ اللجنة أن إشارة الهيئة إلى المادة (76) (ج) والمادة (60) (ب) من نظام ضريبة الدخل ليست ذات صلة بالموضوع لأن هاتين المادتين يعالجان فقط حالات عدم تقديم الاقرارات وليس هذا هو محل البحث في هذه القضية.

وفي هذا الخصوص تود الشركة إفادة اللجنة أنه بعد أن يتم تقديم الاقرار للهيئة فإن استكمال الربط يستغرق الكثير من الوقت لإصدار الربط واستكمال كافة اجراءات الاعتراض والاستئناف، وأورد المكلف في مذكرة استئنافه على سبيل المثال تواريخ استكمال ربط ضريبة الاستقطاع لشهر يناير 2013م وذكر أن اللجنة ستلاحظ أنه باستثناء تاريخ تقديم إقرار استقطاع الضريبة الذي يحكمه نظام ضريبة الدخل، فإن المكلف لا يملك أي سيطرة على جميع تواريخ استكمال الربط و إجراءات الاعتراض والاستئناف، وفي ضوء ما تقدم، تود الشركة إفادة اللجنة بأن احتساب غرامة التأخير على الضريبة وضريبة الاستقطاع من تاريخ تقديم الإقرارات يعتبر موقفا غير مبرر على الاطلاق، وانتهى المكلف إلى أن الشركة استنادا إلى ما تم ذكره من حقائق و توضيحات تعتقد أنه نظرا لوجود خلاف فني حقيقي بين الشركة والهيئة حول الأمور محل النقاش فإنه لا يجوز للهيئة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الاضافية المفروضة على الشركة، و مع التمسك بوجهة النظر المذكورة أعلاه تعتقد أنه حتى لو حكمت لجان الاعتراض و الاستئناف أو ديوان المظالم بوجوب غرامات التأخير فإن غرامة التأخير المفروضة على هذا النحو على ضريبة الدخل و ضريبة الاستقطاع الإضافية يجب احتسابها من تاريخ استنفاد إجراءات الاعتراض و الاستئناف ( أي تاريخ صدور حكم ديوان المظالم) وحتى تاريخ سداد الالتزام الضريبي الاضافي النهائي، وأن ذلك تأيد من قبل اللجنة الاستئنافية بقراريها رقم (1333) لعام 1434هـ و رقم (1355) لعام 1435هـ.

### **رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب الهيئة خضوع فرق ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير على أن تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة والذي يبدأ بعد انتهاء العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد، في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة التأخير على فرق ضريبة الاستقطاع، وفي حال تقرر فرض غرامة التأخير أن يتم ذلك من تاريخ صدور قرار نهائي، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وإلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) من النظام نصت على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام" ونصت الفقرة (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية للنظام على "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "2" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، ونصت الفقرة (د/2) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية على "تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية:.... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المطالم".

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص تبين أن الفقرة (ج) من المادة (76) 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 تجريها المصلحة والتي أصبحت 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 تجريها المصلحة...الخ) يُعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات الهيئة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين الهيئة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر الهيئة).

وحيث انتهت اللجنة في البند الأول من هذا القرار إلى رفض استئناف المكلف بالأغلبية في طلبه احتساب الضريبة المستقطعة بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية خلال الأعوام من 2009م حتى 2013م، وبما أن الزيادة في نسبة ضريبة الاستقطاع البالغة (10%) المتعلقة بالخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة تعد من المسائل التي هي محل خلاف حقيقي في وجهات النظر قبل صدور القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ الذي قضى باحتسابها بنسبة 15% فإن فرق الضريبة الناتج عن زيادة النسبة من 5% إلى 15% لا



يخضع لغرامة تأخير السداد إلا بعد أن يكون هذا القرار نهائياً، بحيث تحسب بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير من التاريخ الذي يكون فيه هذا القرار نهائياً وحتى تاريخ السداد.

### **القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

### **أولاً: الناحية الشكلية.**

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (6) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية.

### **ثانياً: الناحية الموضوعية.**

- 1- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب الضريبة المستقطعة بنسبة 5% من المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية، خلال الأعوام من 2009م حتى 2013م.
- 2- احتساب غرامة تأخير السداد على فرق الضريبة الناتج عن زيادة النسبة من 5% إلى 15% بنسبة 1% عن كل ثلاثين يوم تأخير على أن يبدأ احتسابها من التاريخ الذي يكون فيه هذا القرار نهائياً وحتى تاريخ السداد.

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

**إبلاغ القرار.**

**وبالله التوفيق،،،**