

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-211114

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-211114-2023)

في الدعوى المقامة

من / المكلف
ضد/هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الخميس 2024/09/12م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍّ من:

الدكتور/ ... رئيساً

الدكتور/ ... عضواً

الأستاذ/ ... عضواً

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: 2023/09/26م، من / ... هوية مقيم رقم (...) بصفته ممثلاً عن الشركة المستأنفة بموجب السجل التجاري، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2023-181711) الصادر في الدعوى رقم (W-2023-181711) المتعلقة بالربط لضريبة الاستقطاع لشهر يناير ومارس ويونيو وسبتمبر وديسمبر لعام 2019م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: رفض اعتراض المدعية على بند مبالغ مدفوعة لجهات خارجية مقابل برامج وخدمات فنية. ثانياً إثبات انتهاء الخلاف حول بند إخضاع التحديثات الفنية لضريبة الاستقطاع بنسبة (15%) بدلاً عن (5%).

ثالثاً: صرف النظر عن الاعتراض على بند غرامة التأخير؛ وفقاً لحججيات القرار. وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، تقدم بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ يعترض المكلف على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنه يدّعي بأنه وفيما يخصّ بند (ضريبة الاستقطاع لشهر يناير ومارس ويونيو وسبتمبر وديسمبر لعام 2019م) حيث أن المستأنف (المكلف) يطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس ضريبة الاستقطاع على مبالغ المبيعات المحولة من الشركة إلى مورد البرامج شركة ... (شركة غير مقيمة) للعام 2019م خلال الأشهر

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-211114

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-211114-2023)

(يناير/مارس/يونيو/سبتمبر/ديسمبر) وقام المكلف بإضافة الأرقام المرجعية لإقرارات المقدمة بتاريخ 2023/02/05م وبلغت قيمة البرامج بالإجمالي 247,422.38 ريال، ووضح المكلف في لائحة استئنائه أن العلاقة بين الطرفين هي علاقة موزع وليس بائع ومشترى أو وكيل مستقل وبالتالي تعتبر قيمة البرامج المباعة إتاة وليس سلع وبالتالي تخضع لضريبة الاستقطاع، والتي اعتبرتها الهيئة في أول ربط أصدرته للشركة كافة المبالغ المسددة لشركة ... مقابل البرامج المشتراة منها باعتبارها إتاة وأخضعها للضريبة بنسبة 15% بما في ذلك الخدمات الفنية المتمثلة في الدعم وتحديث البرامج، حيث قدم المكلف الاتفاقية المبرمة بينها وبين شركة ... والمستندات المؤيدة لكون البرامج المباعة هي سلعة لا تخضع لضريبة الاستقطاع ولكون خدمات تحديث البرامج تخضع للضريبة بنسبة 5% كخدمات فنية وليس 15% كإتاة، إلا أن الهيئة اعتبرت أن البرامج المباعة بفواتير تشمل قيمة البرامج والدعم والتحديث بفاتورة واحدة أنها إتاة ورسوم استخدام تخضع للضريبة بنسبة 15%، ولذلك يوضح المكلف أن المبلغ المختلف عليه مع الهيئة من البداية كان 598,840.31 ريال سعودي ثم تقلص إلى 247,722.38 ريال سعودي، أي قبول الهيئة البرامج كسلع غير خاضعة للضريبة إذا بيعت بفاتورة منفصلة وعدم قبولها كسلع إذا بيعت بفاتورة شاملة و مخالفاً لواقع الحال فالبرامج بكل الأحوال تعتبر سلع لا تخضع للضريبة إذا بيعت بفاتورة منفصلة لوحدها أو بيعت بفاتورة شاملة للخدمات الفنية، و أن ماورد بالاتفاقية أن الشركة تعتبر من البائعين للبرامج وأيضاً أن شركة ... توفر هذه البرمجيات لإعادة بيعها بالمملكة العربية السعودية ومن ثم فإن العلاقة بين الشركة وشركة ... هي ليست مجرد علاقة موزع للبرامج مقابل إتاة كما ذهبت إليه اللجنة في حيثيات قرارها المؤيد للهيئة وإنما هي علاقة بائع ومشترى أي وكيل مستقل، و لما ورد بالاتفاقية حول التسويق والترويج بأن البيع يتم بناء على طلب شراء من المستخدم للبرامج وأن ما تقوم به الشركة هو خدمات توزيع هو استنتاج غير صحيح حيث إن الاتفاقية تشير في أكثر من موقع أن شركة التقنية هي وكيل مستقل لبيع برامج شركة ... وليس موزع مقابل إتاة، بناءً على ما تقدم يشير المكلف الى أن علاقة الشركة بالمورد هي توزيع البرامج بالإتاة أو رسوم توزيع فإنه لا يجوز لكل من الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك أن تقوم بتكييف بعض البنود التي وردت بالاتفاقية وتحميلها بأكثر مما تحتمل بمعناها الوارد بالاتفاقية لإعادة تكييف العلاقة بين الشركة وشركة ... بالاتفاقية حسب رغبتها على اتفاقية توزيع بالإتاة مع أن الاتفاقية من كافة جوانبها القانونية وكذلك في جوهرها تؤكد أن العلاقة هي علاقة تجارية تتمثل في شراء البرامج وإعادة بيعها بصورة مستقلة وبالتالي تعتبر تلك البرامج سلعة لا تخضع لضريبة الاستقطاع حسب النظام و تأمل الشركة من إلغاء قرار الدائرة المؤيد للهيئة وتأييد وجهة نظر الشركة بعدم اخضاع البرامج لضريبة الاستقطاع طبقاً لما تم شرحه أعلاه والغاء الأثر الضريبي المترتب على تعديل الهيئة، في حين ورد في رد المستأنف ضدها (الهيئة) توضح الهيئة أنها قامت بالربط على المكلف مقابل الدفعات

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-211114

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-211114-2023)

الخارجية للأشهر (يناير، مارس، يونيو، سبتمبر، ديسمبر) للعام 2019م، حيث تم اعتبارها كإتاوة مقابل استخدام حقوق فكرية بنسبة 15%، وبالاطلاع على المستندات المقدمة من المكلف في مرحلة الفحص تبين أن المكلف قد أوضح بخطاب من شركة ... (مرفق) أن البرامج التي يشتريها له كامل حق التصرف فيها وبيعها داخل المملكة، وبالاطلاع على الاتفاقية والعقد الموقع بين المكلف وشركة ... فقد نص العقد في الفقرة رقم (4) على حقوق ومسؤوليات شريك الأعمال والتي جاء من ضمنها عدة فقرات توضح حقوق ومسؤوليات شريك الأعمال، ولما أن العقد قد نص صريحاً على عدم تحويل التراخيص والبرامج إلى مستخدمين آخرين من الباطن إلا بموافقة ...، وهذا لا يعطي المكلف الحق الكامل بالتصرف في هذه البرامج وهو خلاف ما أشار إليه المكلف في لائحة دعواه، وبالتالي تعتبر كإتاوة مقابل استخدام حقوق فكرية، كما أنه قد جاء ذكر كلمة ترخيص أكثر من مرة في الاتفاقية وعليه لا يعتبر استخدام البرامج داخل المملكة من قبل المكلف مكتمل الحقوق والملكية فهو يعتبر قد منح ترخيصاً لاستخدامه وتوزيعه داخل المملكة على أثر الاتفاقية وما نص فيها، أما بخصوص ما أثاره المكلف في لائحة استئنائه بأن العلاقة ليست مجرد علاقة موزع للبرامج مقابل إتاوة فتجيب الهيئة أن العقد هو "اتفاقية خدمات الموزع" كما يتضح من خلال الاتفاقية المبرمة بين المورد شركة ... وبين المكلف شركة تقنية التجزئة، أن المورد يبيع حق استخدام البرامج إلى تجار التجزئة عن طريق (البائعين المفوضين) ومنهم المكلف، يتبين معه أن طبيعة المعاملة بين الطرفين الشركة الأمريكية والمكلف هي توزيع حق استخدام البرامج إلى تجار التجزئة بالمملكة، (علاقة مورد وموزع)، وليست علاقة بائع ومشتري، كما أن العقد وضع دور المكلف في العلاقة بين الطرفين، ويتبين منها أن المكلف مجرد موزع للبرامج، أما ما ذكره المكلف أنه يحق له بيع البرامج للمستهلك النهائي مما يدل على امتلاكه كامل صلاحية حق الاستخدام، فتجيب الهيئة على ذلك أن البيع هو بطلب من المورد (الشركة الأمريكية)، بناء على طلبات شراء يتم إرسالها إلى المورد لتحديد الكميات المطلوبة للشحن، كما أن الملحق (ج) في العقد مبين قيود الاتفاقية، والتي تنص على أن فترة الترخيص لبيع أو توزيع البرامج محددة المدة ولها أجل انتهاء، وبالتالي يتضح أن المكلف موزع لحق استخدام البرامج نيابة عن المورد (الشركة الأمريكية)، وقيامه بعمليات البيع للبرامج هو بطلب من المورد وليس بتملكه حق الاستخدام الكامل، إنما ينحصر دوره على أنه موزع للبرامج التي يقدمها المورد، كما تبين الهيئة أن للعقود أركان واجبة الاستيفاء ومن الأركان هي وضوح دلالة الإيجاب والقبول، بأن يكون كلاً منهما واضح الدلالة، والدلالة في العقد المقدم من قبل المكلف تدل على أن دور المكلف في المعاملة هي توزيع حق استخدام البرنامج في المملكة نيابة عن المورد، فلا يصح البيع بوجود قيود تمنع المنتفع من تحقيق آثار العقد، كتحديد قيود على الاستخدام، أو إلزام المكلف بالانتفاع من المنتج بمدة، كما تجدر الإشارة إلى أنه وبعد الرجوع إلى الملحق (أ) في العقد، يتبين أن البرامج عبارة عن اشتراكات، وبالتالي فهي تخضع للإتاوة، وتتمسك الهيئة بصحة اجرائها استناداً للفقرة (1) من المادة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-211114

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-211114-2023)

(63) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وقد تأييد اجراء الهيئة بالقرار رقم 16-IR-2020 الصادر من الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، والقرار الاستئنافي رقم (1426) الصادر في العام 1435هـ والقرار الاستئنافي رقم (1446) الصادر في العام 1435هـ، وتؤكد الهيئة على صحة ونظامية إجراءاتها وفق المقتضى النظامي، لذا فإن ما أشار إليه المكلف في لائحة استئنافه فهو مخالف للنص النظامي الموضح أعلاه وما تم إيضاحه من أسباب، مما يثبت صحة إجراء الهيئة وما انتهى إليه قرار لجنة الفصل، ختاماً تطلب الهيئة عدم قبول أي طلبات جديدة للمستأنف لم تقدم أمام الهيئة أو دائرة الفصل استناداً إلى أحكام المادة (186) من نظام المرافعات الشرعية. والبند (الغرامات).

وفي يوم الخميس 2024/09/12م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم: (2) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (26040) وتاريخ: 1441/04/21هـ؛ وبعد الاطلاع على الاستئناف، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية، وبعد المداولة نظاماً، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي حضور أطراف الاستئناف، قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع لشهر يناير ومارس ويونيو وسبتمبر وديسمبر لعام 2019م)، واستناداً لما نصت عليه الفقرة (أ) من المادة (الخامسة) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ على: "أ- يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: 5- إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية من المملكة"، والفقرة (أ) من المادة (الثامنة والستون) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ على: "أ- 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: - ذكر منها- 2- إتاوة أو ريع 15%"، الفقرة (1) من المادة (الثالثة و الستون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-211114

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-211114-2023)

الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ على : "1- يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة - وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: - ذكر منها- أتاوة أو ريع ، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15%" ، القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ لتصبح على النحو التالي: "أولاً: ط- تعدل الخانتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة الثالثة والستين من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي: "1- يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: - أتاوة أو ريع، بنسبة 15%" ، كما نصت الأسئلة الأكثر شيوعاً الطبعة الرابعة لعام 1433هـ - 2012م سؤال رقم 35 على ما يلي: "تقوم بعض الشركات المقيمة بشراء أنظمة حاسب آلي أو برامج تدريبية من خارج المملكة ويتم لاحقاً تحديث وتطوير هذه الأنظمة والبرامج في خارج المملكة ثم ترسل للمملكة إما عن طريق الشحن أو عن طريق الانترنت، فهل تخضع عملية شراء وتحديث هذه الأنظمة لضريبة الاستقطاع؟ ج : "إذا كانت عملية شراء أنظمة الحاسب الآلي والبرامج التدريبية بمثابة بضاعة يحق للمشتري إعادة بيعها في السوق المحلي فإنها تعتبر في هذه الحالة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع ، أما إذا كانت هذه الأنظمة والبرامج مشتتة من الخارج لغرض استخدامها من قبل المشتري بموجب ترخيص بذلك من قبل البائع دون منح المشتري حق التصرف بها أو بيعها وتكون مرتبطة بشكل دائم بالتطوير الذي تقوم به الشركة المنتجة ، ففي هذه الحالة تعتبر هذه العملية عملية ترخيص باستخدام حقوق معنوية (أتاوة) وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15 % ، أما عمليات التحديث لهذه الأنظمة والبرامج فإنها تعتبر من ضمن الخدمات الفنية والاستشارية التي تخضع لضريبة الاستقطاع بغض النظر عن مكان تأدية الخدمة وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%" ، وبعد الاطلاع يتبين أن طبيعة الاتفاق بين المكلف وشركة ... تتمثل في قيام المكلف شراء البرامج وإعادة بيعها والتسويق وتوزيع المنتجات للمستخدم النهائي حيث يعتبر المكلف بأنه الموزع المعتمد من المورد ، ، وعند الاطلاع على الاتفاقية المبرمة بين الطرفين وحيث أن القصد من الترخيص المذكور في العقد هو تحديد تقنين العقد وليس المقصد في الترخيص استخدام البرامج المشتتة أو التعديل أو الاستنساخ لما في ذلك من إهدار الحقوق الفكرية للمنتج، وبالتالي يفقد هويته النظامية المسجلة من قبل المورد، حيث يتبين من خلال الاتفاقية أنها تمثل برامج مشتتة بقصد إعادة بيعها و أن المعاملة التجارية هي عملية شراء بغرض إعادة البيع و أن هذه المنتجات هي بحكم البضاعة المتداولة في دفاتر المكلف وكافة الإيرادات المتعلقة بها يتم التصريح عنها في حسابات الشركة، ويؤكد ذلك ما ورد في الدليل الإرشادي الصادر مؤخراً بعنوان (المعالجة الضريبية لمدفوعات البرمجيات) حيث أوضحت الهيئة فيه أن الدخل المتحقق لغير المقيم نتيجة إبرام اتفاقية التوزيع مع جهة مقيمة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-211114

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-211114-2023)

لتوزيع البرامج لا يمثل أتأوه وإنما أرباح أعمال، عطفاً على ما قرره الدائرة الاستئنافية في قرارها رقم IR-2022-278 الصادر في الاستئناف رقم (IW-25154-2020) لوقائع مشابهة لهذه القضية، حيث قررت أن التكييف السليم للمعاملة هو اعتبارها من قبيل توريد السلع التي لا يترتب عليها التزام المكلف بضريبة استقطاع على المبالغ المحولة لغير المقيم، وهذا ما ورد في جواب الهيئة ضمن الأسئلة الأكثر شيوعاً (سؤال رقم 82) المتعلقة بشراء أنظمة الحاسب الآلي، حيث أكدت الهيئة عدم خضوع البرامج لضريبة الاستقطاع متى كان القصد من شراء البرمجيات هو إعادة بيعها وتعامل، ولا ينال من ذلك ما ذكرته الهيئة بأن طبيعة المعاملات التي بين الطرفين تمثل أتأوه وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% وحيث أنه تعتمد طبيعة التعاقد بين كل من المورد الخارجي والمورد المحلي وما إن كان يترتب على التعاقد منح حقوق استخدام أو انتفاع (إتاوة) من عدمه بموجب ترخيص من البائع دون منحه حق التصرف بالبيع حيث أن الاتفاقية وضحت حرية المشتري في البيع والتوزيع، الأمر الذي يتأكد معه أن حقيقة المبلغ الذي يتحصل المشتري عليه من جمهور العملاء ناتجة عن أرباح أعمال للبائع في المملكة من خلال ما حملته تلك الاتفاقية بين الطرفين من تفاصيل في ذلك الشأن، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع لشهر يناير ومارس ويونيو وسبتمبر وديسمبر لعام 2019م).

وفيما يتعلق بالغرامات المتعلقة بالبند، وحيث تبين عدم صحة ما انتهى إليه قرار الفصل بصرف النظر عن بند الغرامات؛ نظراً لأن الغرامات نتيجة تبعية في استحقاق الفروقات الضريبية من عدمه، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الغرامات).

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2023-181711) الصادر في الدعوى رقم (W-181711-2023) المتعلقة بالربط لضريبة الاستقطاع لشهر يناير ومارس ويونيو وسبتمبر وديسمبر لعام 2019م.

ثانياً: وفي الموضوع:

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-211114

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (W-211114-2023)

1- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع لشهر يناير ومارس ويونيو وسبتمبر وديسمبر لعام 2019م).

2- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الغرامات).

ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.