

تطبيق اسـتقطاع الضريبة المحدثة في 30 يونيو 2021م

امسح هذا الكود للاطلاع على آخر تحديث
لهذا المستند وكافة المستندات المنشورة
أو تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa



موضوع النشرة

■ إن الهدف من فرض استقطاع الضريبة، يعود لطبيعة الخدمات والحقوق الفكرية التي استحدثت عليها المبالغ المدفوعة إلى غير المقيم، فهي لم تنشأ بسبب وجود منشأة دائمة لغير المقيم، أو حصة لغير السعودي في الشركة المقيمة، حتى يمكن إلزامها بتقديم إقرارات أو الربط التقديري بناء على قوائمها. ولم تنشأ عن قيام غير المقيم بتوريد سلع إلى المملكة يمكن فرض ضريبة عليها أو وضع رسوم جمركية عليها عند دخولها إلى البلد. ولكنها تنشأ - كقاعدة عامة - كمقابل لقيام غير المقيم بتأدية خدمة إلى عميل في المملكة أو الموافقة للعميل على استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها. لجأت الجهة التنظيمية في المملكة إلى إلزام الشخص المقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، باستقطاع ضريبة بنسب محددة من المبلغ المدفوع نظير الخدمة المتلقاة من غير المقيم. وهذا يتفق مع المبادئ والقواعد العامة التي جاء بها نظام ضريبة الدخل عموماً والمادة الثامنة والستون تحديداً وهي أن كل دخل/مبلغ يكون مصدره المملكة العربية السعودية - حسب المادة الخامسة في النظام - يتحقق لغير المقيم تفرض عليه ضريبة. وفي هذه النشرة سنوضح كيف/متى ينشأ الالتزام باستقطاع الضريبة. ومن هو الملزم باستقطاعها وما هي التزاماته تجاه الهيئة. ونوضح الإشكاليات في استقطاع الضريبة التي تنشأ في حالات معينة.

1. متى ينشأ الالتزام بالاستقطاع

■ ينشأ الالتزام باستقطاع الضريبة لدى الشخص الملزم بالاستقطاع عند تحقق الواقعة القانونية المنشأة لوجوب استقطاع الضريبة، وقد بينت المادة الثامنة والستون من نظام ضريبة الدخل ذلك، حيث جاء فيها 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. ويتبين من النص أولاً وجوب استقطاع الضريبة، ثانياً التزامات الشخص الملزم بالاستقطاع، وهي: التسجيل لدى الهيئة وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشر أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد،

وتزويد المستفيد بشهادة تبين المبلغ المدفوع له وقيمة الضريبة المستقطعة وتزويد الهيئة في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل المستفيد، والاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة .

- وحتى تتضح الصورة قبل ذلك، سنبيين ما نقصده بالمبلغ المدفوع، ومتى يتم اعتبار التحويلات لغير المقيم «مبلغ مدفوع» لأغراض استقطاع الضريبة:

ما هو المقصود بالمبلغ المدفوع لأغراض استقطاع الضريبة؟

- حتى يتم اعتبار المبالغ المدفوعة من الشخص الملزم بالاستقطاع مبلغ مدفوع لأغراض استقطاع الضريبة فيجب أن يكون هذا المبلغ مدفوعاً من شخص ملزم نظاماً بالاستقطاع إلى غير المقيم مقدم الخدمة كمقابل للخدمة التي قدمها، أي يجب أن يكون مقابل لعمل/خدمة أو منح حق استخدام ملكية فكرية تمت من غير المقيم، وسنوضح المقصود بذلك في المثالين التاليين:

- **مثال (1)** شركة أ غير مقيمة بالمملكة لديها تطبيق لإدارة القوائم المالية وتقوم بالترخيص للمنظمات الراغبة لقاء مبلغ شهري، وشركة ب شركة مقيمة قامت بالتعاقد مع شركة أ لاستعمال التطبيق وتدفع لها شهرياً المبلغ المطلوب. هنا تلزم شركة ب باستقطاع مبلغ الضريبة حسب النسبة المحددة، لتحقيق الشروط التي ذكرناها فتم تقديم خدمة من غير مقيم «شركة أ» إلى مقيم «شركة ب» ودفع المقيم مبلغاً إلى غير المقيم لقاء هذه الخدمة. وهو يعد دخلاً من مصدر في المملكة لأن متلقي الخدمة مقيم وأداءها الفعلي في المملكة ولأن هذه المبالغ كانت لقاء تلك الخدمة (تتم الاستفادة من التطبيقات داخل المملكة)

- **مثال (2)** شركة أ لديها تطبيق لإدارة القوائم المالية وتقوم بالترخيص للمنظمات الراغبة لقاء اشتراك شهري، واستعانت بشركة ب" شركة اتصالات - مقيمة بالمملكة لتحصيل هذه الاشتراكات من المستهلكين النهائيين من فواتيرهم و تم تحويلها إليها. قام المستهلك النهائي ج المقيم بالمملكة بالاشتراك الشهري ودفع المبلغ إلى شركة الاتصالات ب كجزء من فاتورته، قامت شركة الاتصالات ب بتحويل هذا المبلغ إلى الشركة أ مالكة التطبيق

بعد إنقاص جزء من المبلغ لقاء تحصيلها له عنها. هل تخضع المبالغ المدفوعة من شركة الاتصالات ب إلى الشركة أ لضريبة الاستقطاع؟

■ في حقيقة الأمر، لدينا هنا خدمتين مقدمة. الخدمة الأولى المقدمة من الشركة أ إلى المستهلك النهائي ج والتمثلة بإتاحة التطبيق لاستعماله ودفعة متلقي الخدمة - المستهلك النهائي ج - مقابلها إلى مقيم آخر وهو شركة الاتصالات ب وبالتالي لا تستقطع ضريبة هنا كون عملية التحويل بين مقيمين.

■ الخدمة الثانية مقدمة من شركة الاتصالات ب إلى الشركة أ صاحبة التطبيق تتمثل بأدوار تحصيل/وساطة بينها وبين المستهلك النهائي وتدفع الشركة أ للشركة ب مقابل هذه الخدمة عن طريق السماح لها بإنقاص الرسم المحدد كمقابل للخدمة من المبالغ التي حولها لها المستهلك النهائي.

■ في مثل هذه الحالة إن وجهة نظر هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تتمثل في أن المبالغ المدفوعة من شركة الاتصالات ب إلى الشركة أ جزء لا يتجزأ من الخدمة المقدمة من شركة الاتصالات إلى الشركة أ. وأنها بالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع كونها لم تكن مقابلا لخدمة مقدمة من غير مقيم إلى مقيم، على العكس فإن مقدم الخدمة في هذه الحالة هو الشركة المقيمة - شركة الاتصالات ب -

1.1. أن تكون مدفوعة من مقيم أو من المنشأة الدائمة لغير المقيم

■ من المهم توضيح أن المعيار هنا هو معيار الإقامة لا الجنسية، والمقيم حسب تعريف النظام له هو الشخص الطبيعي، أو الشركة، ممن تنطبق عليهم شروط الإقامة المحددة في المادة الثالثة من النظام، أو أي إدارة حكومية، أو وزارة، أو هيئة عامة، أو أي شخص اعتباري، أو أي هيئة مؤسسة في المملكة.

■ ويتضح من الوارد في التعريف أن المقيم هو أي شخص أيا كانت صفته الطبيعية او الاعتبارية وبغض النظر عن كونه خاضع لضريبة الدخل (أي المكلف) أم لا وبغض النظر عن كونه جهة حكومية أو من أشخاص/كيانات القطاع الخاص، طالما كانت المبالغ مرتبطة بنشاط يزاوله، وتنطبق عليه شروط الإقامة الواردة في المادة الثالثة من النظام. ويشمل ذلك مثلما ورد في

النص المنشأة الدائمة لغير المقيم. وعليه، فإن العبرة في الشرط الأول أن يكون دافع المبلغ مقيماً في المملكة، ويتم تحديد ذلك من خلال دراسة المادة الثالثة من النظام (مفهوم الإقامة)، والمادة الرابعة (المنشأة الدائمة). فإذا تحقق شرط الإقامة أو وجدت منشأة دائمة للشخص غير المقيم، ننتقل بعد ذلك للتحقق من توافر بقية الشروط لنشوء الالتزام باستقطاع الضريبة.

1.1.1. الحالات الخاصة المتعلقة بالمقيم الدافع للمبلغ:

- في حال كان المقيم شركة خاضعة لضريبة الدخل، وقامت بتوزيع أرباح إلى مساهميها غير المقيمين، فإن مجرد خضوعها لضريبة الدخل لا يمنع من وجوب استقطاع الضريبة عن المبالغ المدفوعة لغير المقيم كتوزيعات أرباح. وقد عرفت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل («اللائحة») المقصود بتوزيعات الأرباح أنها «أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة...»⁽¹⁾. وقد حدد النظام المقصود بالأشخاص المرتبطين في المادة الرابعة والستون منه. وتستقطع منه الضريبة حسب النسبة المقررة، وذلك حسبما جاء في اللائحة بأنه لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها⁽²⁾.
- في حال كان المقيم الدافع للمبلغ شخص طبيعي وليس شخص اعتباري، فلا تخضع كل المبالغ التي يقوم بدفعها لغير المقيمين لاستقطاع الضريبة، ولكن يلزم استقطاع ضريبة من كل مبلغ يكون مرتبط بالنشاط الذي يقوم به هذا الشخص. « في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص»⁽³⁾.
- وفي حال كان المقيم فرع لشركة أجنبية يجب أن يستقطع الفرع الضريبة عن الأرباح التي يتم تحويلها إلى الشركة الأم، وذلك لكون فرع الشركة غير المقيمة المصرح له بمزاولة أعمال في المملكة يعد منشأة دائمة لها⁽⁴⁾.

(1) الفقرة السادسة من المادة الثالثة والستون، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

(2) الفقرة الفرعية ب من الفقرة السادسة في المادة الثالثة والستون، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

(3) المادة الثامنة والستون من نظام ضريبة الدخل والمادة الثالثة والستون من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

(4) الفقرة الرابعة من المادة الرابعة، نظام ضريبة الدخل.

1.2. مدفوعة إلى غير مقيم

- يجب أن تكون المبالغ المدفوعة من المقيم حسبما تم توضيحه في الشرط الأول مدفوعة إلى شخص غير مقيم في المملكة، وقد تم تعريف الشخص غير المقيم في نظام ضريبة الدخل بأنه: «كل شخص لا تنطبق عليه صفة المقيم.» ولا أثر لمحل إقامة الشخص سواء كان دولة عربية أو خليجية أو غيرها طالما أنه غير مقيم في المملكة العربية السعودية. ونؤكد مجدداً على أهمية التفرقة بين شرط الإقامة والجنسية إذ أن الشخص الطبيعي غير المقيم قد يكون سعودياً، والشخص الاعتباري المؤسس في دولة أجنبية وطبقاً لنظام أجنبي قد يعد مقيماً في حال كانت إدارته الفعلية/ الرئيسية في المملكة. فالعبرة تتمثل بتحقق شرط الإقامة من عدمه، حيث يجب ألا ينطبق وصف المقيم على الشخص متلقي المبالغ من المقيم أو المنشأة الدائمة لغير المقيم حتى نقول إن الشرط الثاني لنشوء الإلزام باستقطاع الضريبة قد تحقق.

1.2.1. حالات خاصة بالمدفوع له

الجنسية

- في حال كان المدفوع له شركة غير مقيمة، تملك أسهم في شركات مقيمة وتتلقى توزيعات الأرباح منها، فهل تستقطع الضريبة من المبالغ المدفوعة كتوزيعات أرباح لها، في حال كانت تلك الشركة الأجنبية مملوكة بالكامل أو جزئياً لشركة سعودية مقيمة؟ نعود لنؤكد أن العبرة والمعيار الذي نص عليه النظام هو في شرط/صفة الإقامة، فإن تحقق شرط الإقامة للدافع وانتفى عن المدفوع له وكانت المبالغ متحققة من مصدر دخل في المملكة وجب استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع، حيث إن النظام كان واضحاً في النص الذي يوجب استقطاع الضريبة، ولذلك ولكون النظام لم يشترط إلا انتفاء شرط الإقامة للشخص المدفوع له، فلا أثر لجنسية المالك النهائي من المبالغ المدفوعة حتى ولو كان شخص سعودي مقيم أو شركة سعودية مقيمة مادامت المبالغ محولة إلى شخص غير مقيم. وعلى وجه الخصوص، إذا كان المدفوع إليه غير المقيم شخص اعتباري (شركة) يملكه شخص سعودي (سواء اعتباري أو طبيعي، مقيم أو غير مقيم)، لا تؤثر جنسية مالك الشركة غير المقيمة المدفوع إليها على جنسيتها أو مدى خضوعها لضريبة الاستقطاع بموجب المادة الثامنة والستون من النظام وذلك لكون الشركة لها شخصية اعتبارية منفصلة عن ملاكها. وينطبق ذلك

أيضاً على شركات الأشخاص غير المقيمة حيث إنه يتم اعتبار شركة الأشخاص غير المقيمة هي المدفوع له وليس الشركاء فيها، ولا تنطبق عليها المادة السادسة والثلاثون من النظام حيث إن هذه المادة تنطبق فقط على شركات الأشخاص المقيمة في المملكة.

الخضوع لضريبة الدخل

- في الحالات التي يكون فيها المستفيد شخص غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة وكانت المبالغ مرتبطة بشكل مباشر بالعمل الذي يمارسه في المنشأة الدائمة فهل تخضع لضريبة الدخل أم الاستقطاع؟
- يخضع لضريبة الدخل وذلك وفقاً للفقرة (10) من المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل والمتعلقة بمصدرية الدخل، حيث جاءت من ضمن الحالات التي بموجبها يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة أو نشاط مشابه له، مع مراعاة حكم الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل.

1.3. تكون هذه المبالغ من مصدر دخل في المملكة

- حددت المادة الخامسة من النظام والمادة الخامسة من اللائحة الحالات التي يعد الدخل فيها متحققاً من مصدر في المملكة. ولما كانت القاعدة العامة أن الضريبة تستقطع عن كل المبالغ المدفوعة من قبل مقيم إلى غير مقيم متى ما تحققت من مصادر دخل في المملكة، فالمبالغ المدفوعة إلى غير المقيم المتحققة من مصادر دخل في المملكة، إما أن:

(أ) تكون لقاء خدمات أو حقوق ملكية فكرية أياً كان نوعها وهذه هي ما ألزمت باستقطاع الضريبة منها المادة الثامنة والستون من النظام والمادة الثالثة والستون من اللائحة تبعاً لها، وقد حددت المادة النظامية أنواع من الخدمات التي يجب أن تستقطع المبالغ المدفوعة مقابلها، ثم فوضت اللائحة بتحديد أي دفعات أخرى.

ب) أو أن تكون أرباح رأسمالية مقابل التخلص من أصول ثابتة أو متداولة أو مقابل التخلص من حصص في شركة مقيمة فيخضع هذا الدخل للضريبة بناء على القواعد العامة للنظام لا قواعد استقطاع الضريبة.

مثال (1) ترغب جهة أ «الجهة» بتوفير محتوى رقمي علمي لمكتبتها الرقمية حديثة الإنشاء فتعاقدت مع شركة غير مقيمة ب «الشركة» على أن توفر الشركة محتوى رقمي بكميات محددة لقاء مبالغ تدفعها الجهة، ترى الشركة أن هذه المبالغ ليست لقاء خدمات بل سلع، وأنها وإن تم اعتبارها خدمات فهي غير متحققة من مصدر في المملكة لأن الخدمات غير مؤداة فيها.

ترى الهيئة أن إتاحة الوصول إلى محتوى رقمي يعد خدمة لكونه يتشابه مع الخدمات في صعوبة الربط عليه ولا يمكن أن تفرض ضريبة على استيراده كما تفرض على السلع الملموسة، وأما عدم اعتبارها من مصدر في المملكة فإن قيام الشركة بتوفير المحتوى الرقمي للمكتبة الرقمية الخاصة بالجهة يعد وكأنه قيام بالخدمة في المملكة وبالتالي يجعل المبالغ المدفوعة مقابلها من مصدر في المملكة، وجاء في المادة السادسة من اللائحة أنه إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة، كما جاء في المادة الخامسة من النظام أن الدخل يعد متحققاً من مصدر في المملكة إذا كان يتمثل بمبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت في المملكة بالكامل أو جزئياً.

تم إعداد هذه النشرة من قبل هيئة الزكاة والضريبة والجمارك لغرض إبداء وجهة نظرها وتوضيحات خاصة بألية تطبيق الأحكام النظامية السارية في تاريخ إصدار النشرة في حالات معينة. وتمثل الآراء والتوضيحات المذكورة في هذه النشرة الآراء التي أبدتها الهيئة من خلال القرارات التفسيرية والآراء التوضيحية ذات العلاقة بموضوع النشرة الصادرة للمكلفين. وتم إعداد هذه النشرة لأغراض التوضيح فقط ولا يعد محتواها بمثابة تعديل أو تغيير لأي من أحكام الأنظمة الضريبية المعمول بها في المملكة. ولا تتضمن هذه النشرة، أو تهدف إلى تضمين كافة الأحكام النظامية الخاصة بموضوعها أو كافة المسائل والحالات ذات الصلة بموضوع النشرة. ولا تكون هذه النشرة ملزمة على الهيئة أو المكلفين بأي شكل من الأشكال ولا يمكن الاعتماد عليها، وفي حال الاعتماد عليها يكون ذلك على مسؤولية القارئ وحده دون أدنى مسؤولية على الهيئة عما قد يترتب على ذلك من ضرر أو خسارة أو مطالبة أو غير ذلك.

