(قرار رقم ٣٥ لعام ١٤٣٥هـ)

الصادر عن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ)

برقم (٣٥/١٨)

على ربط ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة للأعوام

من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م.

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد:-

في يوم الاثنين الموافق ١٤٣٥/١٢/١٩هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ) على ربط ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م.

وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٥/١٦/٥١٤٨ وتاريخ ١٤٣٥/٧/٢٩هـ، والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف رقم ج د/٨٦١٣ وتاريخ ١٤٣٥/١١/١٩هـ، وعلى المذكرة الإلحاقية الواردة من المصلحة والمقيدة لدى اللجنة برقم ٣٥/٣٢ وتاريخ ١٤٣٥/١٢/١هـ وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/١١/١٩هـ التي حضرها عن المصلحة كل من ..... و..... وحضرها عن المكلف ..... فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولًا: الناحية الشكلية:

أخطرت المصلحة المكلف بالربط بخطابها رقم ١٤٣٤/١٦/٧١٠٧ وتاريخ ١٤٣٤/١١/٢٣هـ، واعترض عليه المكلف بخطاب محاسبه القانوني ..... - محاسبون قانونيون الوارد للمصلحة ١٤٣٥/١٦/١٧٦٨ وتاريخ ١٤٣٥/١/١٥هـ، وحيث إن الاعتراض قُدم خلال المدة النظامية ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولًا من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على التالي:

١- ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة من ٢٠٠٤ حتى ٢٠١٢م.

٢- غرامة تأخير السداد.

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة ورأي اللجنة:

١- ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م.

أ- وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه بعاليه:

"افترضت المصلحة أن الأوعية الضريبية الخاضعة لضريبة الدخل والمحددة بالأسلوب التقديري للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م أرباح موزعة، وقامت بإخضاعها لضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة بعد تخفيضها بضريبة الدخل المسددة، وذلك بالمبالغ التالي:

العام	وعاء ضريبة الاستقطاع	الضريبة المحتسبة بواقع 5%
	ريال سعودي	ريال سعودي
٢٠٠٤	٣,٦٢١,١٠٧	١٨١,٠٥٥
٢٠٠٥	٤,٨٢٢,٥٥٢	٢٤١,١٢٧
٢٠٠٦	٦,٩٢٢,٨٧٩	٣٤٦,١٤٤
٢٠٠٧	٨,١١٢,٠٠٠	٤٠٥,٦٠٠
٢٠٠٨	٩,٨٤٢,٠٩٧	٤٩٢,١٠٥
٢٠٠٩	١٠,٦٩٢,٠٩٨	٥٣٤,٦٠٥
٢٠١٠	١٨,٠٢٢,٠٣٤	٩٠١,١٠٢
٢٠١١	٢٥,١٨٨,٤١٨	١,٢٥٩,٤٢١
٢٠١٢	١,٤٨٥,٨٦٠	١,٤٨٥,٨٦٠
المجموع		٥,٨٤٧,٠١٩

ونفيدكم بأن الضريبة المستقطعة المحتسبة جزافيًا بالمبالغ أعلاه لا تتوجب على الشركة للأسباب التالية:

١- أن الشركة ليست شركة مقيمة بالمملكة العربية السعودية، وهي مسجلة لدى المصلحة كمنشأة غير مقيمة، وتخضع لضريبة الدخل بحكم تصنيفها كمنشأة دائمة طبقًا لما تقضي به أحكام المادة الرابعة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/٢١هـ، وهي بذلك غير ملزمة نظامًا بتسديد ضرائب الاستقطاع على الأرباح الموزعة بحكم أنها جهة غير مقيمة.

٢- أن ضريبة الاستقطاع تفرض على المبالغ الفعلية المدفوعة من شركة مقيمة إلى طرف غير مقيم، طبقًا لأحكام المادة الثامنة والستين من النظام الضريبي، وذلك لا ينطبق على حالة الشركة لكونها شركة غير مقيمة أصلًا، وليس لها حساب بنكي ولم تقدم بتحويل أي أرباح موزعة من داخل المملكة العربية السعودية إلى أطراف خارج المملكة، وبالتالي لا تتوفر الواقعة المنشئة لضريبة الاستقطاع بالمبالغ الجزافية التي حددتها المصلحة كأرباح موزعة.

٣- لقد فسرت الفقرة (٦) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/٢١هـ المعنى المقصود للأرباح الموزعة حيث نصت على "يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة" وطبقًا لهذا التفسير فإن ضريبة الاستقطاع لا تتوجب على الشركة لأنه لا توجد أرباح محولة، كما لا توجد للشركة أطراف مرتبطة محول لها المبالغ التي أخضعتها المصلحة لضرائب الاستقطاع. إضافة إلى ذلك فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية له قد نصا بوضوح على معالجة التكاليف والمصاريف المدفوعة إلى المركز الرئيس والأطراف ذات العلاقة، ولذلك وبما أن الفقرة رقم (٦) من المادة رقم (٦٣) من اللائحة التنفيذية لم ترد بها أي إشارة عن إخضاع الأرباح المحولة إلى المركز الرئيس فإنه ليس ثمة وجوب لضريبة الاستقطاع أيا كان نوعها.

٤- أنه لا يجوز تحديد أوعية الضريبة المستقطعة بالأسلوب التقديري، طبقًا لأحكام المادة رقم (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ التي أوجبت الخضوع لضريبة الاستقطاع بالمبالغ الفعلية المدفوعة، وهو ما لم يتوفر في حالة الشركة نظرًا لأن أوعية ضريبة الاستقطاع التي حددتها المصلحة كأرباح موزعة هي نفسها أوعية ضريبة الدخل المحددة بالأسلوب التقديري بعد تخفيضها بالضريبة المحتسبة بالربط، ويتعارض ذلك مع النظام الضريبي بشأن تحديد أوعية ضريبة الاستقطاع.

٥- أنه لا يجوز الجمع بين ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع اللتان حددتهما المصلحة بالربط الضريبي للأعوام أعلاه، وذلك طبقًا لما تقضي به الفقرة (هـ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، كما أن النظام الضريبي لا يسمح بفرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة طبقًا لما تقضي به الفقرة (هـ) من المادة الثامنة والستين من النظام، وبالتالي فإن إخضاع نفس المبالغ التي خضعت لضريبة الدخل لضريبة الاستقطاع يتعارض مع مضمون النظام الضريبي الذي يقضي بعدم إخضاع مبلغ واحد لنوعين من الضريبة.

٦- أن المنشآت الدائمة وفروع الشركات الأجنبية لا تنطبق عليها اتفاقيات منع الازدواج الضريبي باعتبارها جهات غير مقيمة، حيث تعتبرها المصلحة امتداد للمركز الرئيسي، ونتيجة لذلك فإن الشركة بوصفها منشأة دائمة فإنها تعتبر جهة غير مقيمة، ومن ثم فإنه ليس ثمة وجوب لضريبة استقطاع على أرباح موزعة من طرف غير مقيم إلى طرف غير مقيم لأن ذلك يتعارض مع ما تقضي به أحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي التي أوجبت على المقيم استقطاع الضريبة من مستحقات غير المقيم وتوريدها للمصلحة قبل اليوم العاشر من الشهر التالي الذي يتم فيه الدفع، هذا بالإضافة إلى أن الفرع لا يوزع أرباحًا إلى مركزه الرئيس كونه امتدادًا له ومن غير المنطقي أن توزع الشركة لنفسها أرباحها.

٧- لقد أنهت المصلحة الوضع الضريبي للشركة بقبول الإقرارات الضريبية المقدمة عن الأعوام من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨م بموجب الخطاب رقم ١٢/٥٣٢٣ وتاريخ ١٤٣٠/١/٢١هـ، وكذلك أنهت المصلحة الوضع الضريبي للشركة عن الأعوام من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٢م بقبول الإقرار الضريبي ولم تطالب بتسديد ضرائب الاستقطاع الواردة في خطاب الربط أعلاه، وإن إنهاء المصلحة للوضع الضريبي بموجب الربوط السابقة، إنما يؤكد قناعة المصلحة بعدم وجوب ضريبة الاستقطاع التي أعادت مطالبة الشركة تسديدها بموجب الربط أعلاه.

٨- أن مضمون إجراء المصلحة بإخضاع الأرباح الجزافية لإيرادات الشركة لضريبة الدخل بنسبة ٢٠% مع إخضاع نفس مبالغ الأرباح الجزافية بعد تخفيضها بالضريبة المحتسبة لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% يجعل عبء الضريبة على الشركة يزيد عن سعر الضريبة المحدد بنسبة ٢٠% بموجب المادة السابعة من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، ويتعارض ذلك مع مقتضيات النظام فيما يتعلق بنسبة الخضوع للضريبة."

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرة إلحاقية رقم ج ج/٨٦١٣ وتاريخ ١٤٣٥/١/١٩هـ ذكر فيها التالي نصًا:

"١- ذكرت المصلحة في الفقرة (أ) من المذكرة المشار إليها أعلاه، أن المكلف مُلزَم بسداد ضرائب الاستقطاع طبقًا للمادة (٦٨) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه يجب على كل مقيم سواء كان مكلف أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ممن يدفع مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع الضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار المحددة بموجب النظام واللائحة التنفيذية.

وترد الشركة على ذلك بأن المقصود بالمبالغ المدفوعة إلى غير المقيم تتعلق بالخدمات المقدمة ولا تشمل الأرباح الموزعة، وتأكيدًا لذلك فإن أسعار ضريبة الاستقطاع الموضحة في الجدول الوارد بالفقرة المذكورة تتعلق جميعها بالمصاريف مثل الإيجار والأتاوة وأتعاب الإدارة وغيرها من المصاريف، ولا تشتمل على الأرباح الموزعة كما أنه لا يصح وصف الأرباح الموزعة بأنها مبلغ ما لغير مقيم، فالأرباح الموزعة يتقرر توزيعها من الشركاء قبل دفعها وذلك لا ينطبق على الجهات غير المقيمة، وبالتالي فإن استناد المصلحة للفقرة (أ) من المادة (٦٨) لا ينطبق وحالة الشركة محل الاعتراض.

إن أحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي لا تقضي بفرض ضريبة إضافية على الدخل حينما تستقطع الضريبة. وعلى هذا الأساس، فإنه إذا ما تم دفع ضريبة الدخل من قبل الشركة فإنه لا يجب فرض ضريبة أخرى على ذلك الدخل مثل ضريبة الاستقطاع. أن موقف الشركة تؤيده أيضًا المادة ٦٣ (٦/ج) من اللائحة التنفيذية والتي تقرر خضوع الشركات لضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة، ولم تشر المادة المذكورة إلى انطباق ذلك على المنشأة الدائمة، وهو الوضع الذي ينطبق على هذه الشركة.

٢- ذكرت المصلحة في الفقرة (ب) من المذكرة المشار إليها أعلاه، أن المكلف منشأة دائمة يخضع لضريبة الدخل ومسجل بالمملكة وله رقم مميز وبالتالي تخضع أي مبالغ يقوم بدفعها إلى غير مقيم لضريبة الاستقطاع طبقًا لنص المادة (٦٨) فقرة (أ) حيث أكد المكلف في البند (١) من اعتراضه أنه تم تصنيف الشركة كمنشأة دائمة لغير مقيم وبذلك فهي ملزمة بأحكام النظام الضريبي وينطبق عليها حكم المادة (٦٨) فقرة (أ)، أما بخصوص عدم دفع مبالغ لغير مقيم فإن ذلك مردود عليه بأن المكلف يقوم بتحويل كامل إيراداته ومن ضمنها الأرباح التي حققها من مصدر في المملكة، وعليه فإن المركز الرئيسي بالخارج يقوم باستلام الأرباح أولًا بأول من خلال استلامه لكامل الإيرادات التي تحققت من مزاولة النشاط بالمملكة.

نود أن نفيد بأن الفنادق التي ليس لها علاقة بالشركة تقوم بدفع المستحقات للشركة بالخارج. ولذلك فإن الشركة لا تقوم بعمل حوالات إطلاقًا، ولا يمكن التصور بأن تقوم الشركة بعمل الحوالات في حالة عدم وجود مبالغ أو حساب بنكي. وقد فسرت الفقرة (٦) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/٢٥هـ المعنى المقصود للأرباح الموزعة حيث حددت بأن "الأرباح الموزعة" تعني أي توزيعات من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي توزيعات أرباح تم تحويلها من منشأة دائمة إلى أطراف ذات علاقة.

وبناءً على هذا التفسير فإن ضريبة الاستقطاع لا تنطبق على الشركة لأنه وكما أسلفنا، فإنه لا توجد أرباح محولة ولا يوجد أطراف ذات علاقة للشركة محول إليهم المبالغ التي أخضعتها المصلحة لضريبة الاستقطاع. كما أوضحنا في الفقرة (أ) أعلاه فإن أحكام الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي لا تنطبق على حالة الشركة محل الاعتراض، ولا يصح وصف الإيرادات المحولة بأن ضمنها الأرباح لأن نتائج الأعمال لا تقتصر على الأرباح وحدها بل قد تكون نتيجتها خسائر، وبالتالي فإن ما ذكرته المصلحة بأن المركز الرئيسي بالخارج يقوم باستلام الأرباح أولًا بأول ليس صحيحًا لأن الإيرادات المحولة لا تشتمل على المبالغ التي حددتها المصلحة بالربط التقديري وأن ما ذكرته المصلحة هو مجرد افتراض بأن الإيرادات تشتمل على أرباح. وذلك لا يعبر عن الواقع الفعلي، فليس ثمة وجوب لضريبة الاستقطاع بالأسلوب التقديري طبقًا لما نصت عليه المادة (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية له.

٣- ذكرت المصلحة في الفقرة (ج) من المذكرة المشار إليها أعلاه "قامت المصلحة بإخضاع الأرباح الناتجة من المحاسبة التقديرية لضريبة الاستقطاع لكون الشركة قدمت جميع الإقرارات الضريبية عن السنوات محل الخلاف تقديريًا حيث قامت بتحديد نسبة الأرباح ٨٠% من الإيرادات، وفي ذلك تأكيد على أن الشركة ليس لها دفاتر أو سجلات يمكن تتبعها للتحقق من واقعة الدفع التي هي في الأصل تمت من خلال تحويل جميع الإيرادات التي تحققها الشركة في المملكة وهو ما يؤكده المكلف في اعتراضه حيث أفاد في البند الثاني من أن الشركة ليس لها حساب بنكي داخل المملكة وهذا يؤكد عدم احتفاظ الشركة بأي نقدية تحققت لها من ممارسة النشاط بالمملكة وأن جميعها تم تحويلها إلى المركز الرئيسي بالخارج بما في ذلك الأرباح الناتجة من مزاولة النشاط، وعدم إمساك الشركة للدفاتر وتقديم إقراراتها تقديرًا يؤدي إلى عدم توفر ما يعرف بخاصية التتبع التي تستلزمها معايير المراجعة السعودية لإمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر وعليه فلا يمكن للمصلحة تتبع كامل الأحداث المالية لفرع الشركة بالمملكة، وتشير المصلحة إلى البند (٤) من الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الذي ينص على (يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقًا لما تحدده اللائحة) وطبقًا للائحة نص البند (ج) من الفقرة (٩) من المادة (٦٣) الذي نص على:

(على المكلف بضريبة الاستقطاع الالتزام بالاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع.....) وهو ما لم تلتزم به الشركة كونها قامت بتقديم الإقرارات الضريبية بطريقة المحاسبة التقديرية".

أن موقف الشركة من ذلك، كما أوضحنا في الفقرة (١) والفقرة (٢) أعلاه فإنه ليس ثمة وجوب لضريبة الاستقطاع بالأسلوب التقديري بموجب النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ واللائحة التنفيذية له، وأن قيام المصلحة بإخضاع أوعية ضريبة الدخل المحددة بالأسلوب التقديري بعد تنزيل الضريبة المستحقة هو تكرار لفرض ضريبة أخرى لم ينص النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية له على وجوبها، لأن ذلك يتعارض مع النظام الضريبي ويخالف القاعدة العامة لفرض الضريبة وهو "أنه لا خضوع للضريبة إلا بنص" وهو ما لم توضحه المصلحة من وجوب ضريبة استقطاع بالأسلوب التقديري لأرباح تقديرية يفترض توزيعها بعد تنزيل ضريبة الدخل المستحقة.

لقد نصت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي سالف الذكر على تحديد وعاء ضريبة الدخل بنسبة ٨٠% من الإيرادات ولم تشر إلى إعادة إخضاع نفس الوعاء بعد تنزيل ضريبة الدخل لضريبة استقطاع، وقد أوضحت الشركة في اعتراضها الأسباب الداعمة لوجهة نظرها في هذا الخصوص، ومنها أن النظام الضريبي حدد معالجة ضريبية خاصة لفروع الشركات الأجنبية فيما تتعلق بنسب الضريبة المرتفعة على المصاريف المدفوعة إلى المركز الرئيس أو الجهات ذات العلاقة.

أما من حيث ما ذكرته المصلحة من أن عدم وجود حساب بنكي للشركة داخل المملكة ومن ثم عدم الاحتفاظ بأي نقدية محققة من ممارسة النشاط بالمملكة، وعدم إمساك دفاتر وتقدير الإقرارات الضريبية على الأساس التقديري، فإن ذلك لا يبرر للمصلحة فرض ضريبة استقطاع بالأسلوب التقديري لم ينص النظام الضريبي على وجوبها، علمًا بأن تقديم الإقرارات الضريبية على الأساس التقديري قد تم بالتحديد على النحو الذي تسمح به الفقرة رقم (٤) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، وبالتالي فإن ما ذكرته المصلحة يؤكد على التزام الشركة بتطبيق أحكام النظام الضريبي خاصة وأن إقراراتها الضريبية قد قدمت إلى المصلحة في المواعيد النظامية لتقديمها وقبلت بها المصلحة وأنهت الوضع الضريبي للشركة بقبولها عن جميع سنوات الاعتراض أعلاه، وذلك بموجب الخطاب رقم ١٢/٥٣٢٣ المؤرخ في ١٤٣٠/١٠/٢١هـ الصادر باعتماد الإقرارات الضريبية للأعوام من ٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٨م، والخطاب رقم ١٤٣٤/١٦/٦١٥٣ المؤرخ في ١٤٣٤/٩/٢١هـ الصادر باعتماد الإقرارات الضريبية للأعوام من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٢م، ونرفق طيه صورة من الخطابين المذكورين.

أما من حيث الالتزام بالاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة، فإن نص البند رقم (٤) من الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي قد أوجب الاحتفاظ بتلك السجلات على الشخص الذي يستقطع الضريبة، بمقتضى المادة (٦٨) من النظام، ولا ينطبق ذلك على الشركة نظرًا لأنه لا توجد لديها أي مبالغ مدفوعة إلى جهات غير مقيمة

تخضع لضريبة الاستقطاع، وذلك لا يقيم حجة للمصلحة تبرر بها خضوع الأرباح التقديرية للشركة لضريبة الاستقطاع مرة أخرى في ظل عدم وجود سند من النظام الضريبي يوجب خضوع الأرباح التقديرية لضريبة الاستقطاع بعد أن خضعت نفس الأرباح لضريبة الدخل بالأسلوب التقديري.

٤- ذكرت المصلحة في الفقرة (د) من المذكرة المشار إليها أعلاه "نصت المادة (٦٣) فقرة ٦/ج من اللائحة التنفيذية على أنه لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع يكمن موقف الشركة في أنها تزاول نشاطها في المملكة بصفتها منشأة دائمة وليس كشركة مقيمة، وهي ملزمة نظامًا بخصم ضرائب الاستقطاع عن الدفعات المتعلقة بالخدمات التي تقدم إليها من جهات غير مقيمة طبقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي على النحو الذي سلف إيضاحه بالفقرة رقم (١) أعلاه، ولا ينطبق عليها نص الفقرة (٦/ج) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ لأن ضريبة الاستقطاع المفروضة على المبالغ الموزعة تنطبق على الشركات المقيمة بحكم أن الأرباح الموزعة يتقرر توزيعها من الشركات المقيمة، أما فيما يتعلق بالمنشآت الدائمة فلا ينطبق عليها نص الفقرة المذكورة وذلك لأنها لا تقرر توزيع أرباح، فالشركة الأم في الخارج هي التي تقرر توزيع الأرباح وليس منشأتها الدائمة التي تعمل بالمملكة وتخضع لضريبة الدخل بحكم أنها تعامل كمنشأة دائمة نظامًا. والجدير بالذكر أن المنشأة الدائمة للشركة مسجلة بالمملكة لأغراض الضريبة فقط ولا يوجد لها مجلس إدارة أو مديرين مقيمين يوجهون أنشطتها.

٥- ذكرت المصلحة في الفقرة (هـ) من المذكرة المشار إليها أعلاه، "نصت المادة (٥٩)، فقرة (٩) من اللائحة التنفيذية (يجوز للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناء على طلب المكلف أو اكتشافها من المصلحة أو الجهة الرقابية)"

ونود أن نذكر على أنه وبموجب المدة المذكورة أعلاه فإنه يجوز للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية والمادية خلال عشر سنوات من موعد تقديم الإقرار الضريبي للسنة الضريبي سواء كان بطلب المكلف أو تم اكتشافه من قبل المصلحة أو ديوان المراقبة العامة. لا ينطبق نص الفقرة المذكورة على حالة الشركة نظرًا لعدم وجود أي أخطاء مادية أو حسابية، أو في الإقرارات الضريبية المقدمة من الشركة أو خطابي المصلحة السابق الإشارة إليهما في الفقرة رقم (٣) أعلاه واللذين اعتمدت بموجبهما المصلحة الإقرارات الضريبية وأنهت الوضع الضريبي للشركة بموجبهما، ولقد جاءت حيثيات المصلحة لربط ضرائب الاستقطاع بموجب خطاب الربط الصادر برقم ١٤٣٤/١٦/٧١٠٧ وتاريخ ١٤٣٤/١١/٢٣هـ بأن اعتماد الإقرارات الضريبية للأعوام من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٢م بموجب خطاب المصلحة رقم ١٤٣٤/٦/٦١٥٣ وتاريخ ١٤٣٤/٩/٢١هـ لم يتضمن الربط بضرائب الاستقطاع على الأرباح الموزعة عن تلك الأعوام، ولم توضح المصلحة السند النظامي لتوجيه الربط الإضافي لضرائب الاستقطاع بالخطاب المذكور، وكذلك لم توضح السند النظامي لاحتساب المبالغ التي أخضعتها لضريبة الاستقطاع".

ب-وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

العام	المبلغ بالريال	الضريبة بواقع 5% بالريال
٢٠٠٤	٣,٦٢١,١٠٧	١٨١,٠٥٥
٢٠٠٥	٤,٨٢٢,٥٥٢	٢٤١,١٢٧
٢٠٠٦	٦,٩٢٢,٨٧٩	٣٤٦,١٤٤

٢٠٠٧	٨,١١٢,٠٠٠	٤٠٥,٦٠٠
٢٠٠٨	٩,٨٤٢,٠٩٧	٤٩٢,١٠٥
٢٠٠٩	١٠,٦٩٢,٠٩٨	٥٣٤,٦٠٥
٢٠١٠	١٨,٠٢٢,٠٣٤	٩٠١,١٠٢
٢٠١١	٢٥,١٨٨,٤١٨	١,٢٥٩,٤٢١
٢٠١٢	٢٩,٧١٧,٢٠٧	١,٤٨٥,٨٦٠
المجموع		٥,٨٤٧,٠١٩

أ- توضح المصلحة أن المكلف ملزم بسداد ضرائب الاستقطاع طبقًا للمادة (٦٨) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه يجب على كل مقيم سواءً كان مكلف أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام **وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم** ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار المحددة بموجب النظام واللائحة التنفيذية.

ب- أن المكلف منشأة دائمة يخضع لضريبة الدخل ومسجل بالمملكة وله رقم مميز وبالتالي يخضع أي مبالغ يقوم بدفعها إلى غير مقيم لضريبة الاستقطاع طبقًا لنص المادة (٦٨) فقرة (أ) حيث أكد المكلف في البند (١) من اعتراضه أنه تم تصنيف الشركة كمنشأة دائمة لغير المقيم وبذلك فهي ملزمة بأحكام النظام الضريبي وينطبق عليها أحكام المادة (٦٨) فقرة (أ) أما بخصوص عدم دفع مبالغ لغير مقيم فإن ذلك مردود عليه بأن المكلف يقوم بتحويل كامل إيراداته ومن ضمنها الأرباح التي حققها من مصدر في المملكة، وعليه فإن المركز الرئيس بالخارج يقوم باستلام الأرباح أولًا بأول من خلال استلامه لكامل الإيرادات التي تحققت من مزاولة النشاط بالمملكة.

ج- قامت المصلحة بإخضاع الأرباح الناتجة من المحاسبة التقديرية لضريبة الاستقطاع لكون الشركة قدمت جميع الإقرارات الضريبية عن السنوات محل الخلاف تقديريًا حيث قامت بتحديد نسبة الأرباح ٨٠% من الإيرادات وفي ذلك تأكيد على أن الشركة ليس لديها دفاتر أو سجلات يمكن تتبعها للتحقق من واقع الدفع التي هي في الأصل تمت من خلال تحويل جميع الإيرادات التي تحققها الشركة في المملكة وهو ما يؤكده ما أوضحه المكلف في اعتراضه حيث أفاد في البند الثاني من أن الشركة ليس لها حساب بنكي داخل المملكة وهذا يؤكد بعدم احتفاظ الشركة بأي نقدية تحققت لها من ممارسة النشاط بالمملكة وأن جميعها تم تحويلها إلى المركز الرئيس بالخارج بما في ذلك الأرباح الناتجة من مزاولة النشاط، وعدم إمساك الشركة للدفاتر وتقديم إقراراتها تقديريًا يؤدي إلى عدم توفر ما يعرف بخاصية التتبع التي تستلزمها معايير المراجعة السعودية لإمكانية تتبع القيود المحاسبية في الدفاتر وعليه فلا يمكن للمصلحة تتبع كامل الأحداث المالية لفرع الشركة بالمملكة، وتشير المصلحة إلى البند (٤) من الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الذي ينص على

(يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقًا لما تحدده اللائحة) وطبقًا للائحة نص البند (ج) من الفقرة (٩) من المادة (٦٣) الذي نص على (على المكلف بضريبة الاستقطاع الالتزام بالاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع.....) وهو ما لم تلتزم به الشركة كونها قامت بتقديم الإقرارات الضريبية بطريقة المحاسبة التقديرية.

د- نصت المادة (٦٣) فقرة ٦/ج من اللائحة التنفيذية على أنه لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها.

هـ- نصت المادة (٥٩) فقرة (٩) من اللائحة التنفيذية (يجوز للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناء على طلب المكلف أو اكتشافها من المصلحة أو الجهات الرقابية).

وقد تأيد إجراء المصلحة بالعديد من القرارات منها القرارات أرقام (٢)، (٢٣) لعام ١٤٣٣هـ الصادرة من لجنتكم الموقرة وكذلك القرار الاستئنافي رقم (١٠٩٨) لعام ١٤٣٢هـ وتتمسك المصلحة بصحة إجرائها".

وقدمت المصلحة مذكرة إلحاقية قيدت لدى اللجنة برقم ٣٥/٣٢ وتاريخ ١٤٣٥/١٢/١هـ ذكرت فيها التالي نصًا:

"إشارة إلى الجلسة التي عقدت في يوم الأحد تاريخ ١٤٣٥/١١/١٩هـ بشأن مناقشة اعتراض شركة (أ) على ربط ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة الذي أجرته المصلحة للأعوام المالية من ٢٠٠٤م وحتى ٢٠١٢م، وقد طلبت لجنتكم الموقرة بالرد على المذكرة الإلحاقية التي قدمها ممثلو المكلف وبعض الاستفسارات المقدمة من قبلكم، وعليه نفيدكم بالآتي علمًا بأن سنورد بعض التعليقات على نقاط معينة، أما ما لم نتطرق إليه فهو لا يوجد شيء جديد خلال ما ذكرناه في المذكرة المرفوعة لكم برقم ١٤٣٥/١٦/٥١٤٨ وتاريخ ١٤٣٥/٧/٢٩هـ.

١. وبسؤال اللجنة حول ما المقصود بتصحيح الأخطاء الحسابية خلال عشر سنوات والواردة في الفقرة هـ من المذكرة المقدمة من المصلحة، والواردة أيضًا في مذكرة اعتراض المكلف؟

نفيدكم بأن الإقرارات للأعوام المعترض عليها غير كاملة مما يعني عدم انقضاء المدة النظامية التي تعطي المصلحة الحق في تعديل الربط عليها، والتي أعطت الحق للمصلحة في تعديل الربط خلال عشر سنوات.

حيث إن ضريبة الاستقطاع لا يلتزم المكلف تقديم إقرار ضريبي بشأنها في فترة محددة وبالتالي لا توجد نهاية مهلة محددة لتقديم الإقرار عنها، وبالتالي لا يوجد تقادم بشأنها فضلًا عن أن المكلف ملزم طبقًا للنظام بخصمها وسدادها للمصلحة عند حدوث الواقعة المنشئة لها وتُحصل منه في أي وقت مع الغرامة المستحقة إذا لم يقم بتسديدها.

وقد تأييد إجراء المصلحة بقرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (٢٨) لعام ١٤٣٥هـ."

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرتين الإلحاقيتين المقدمتين من المكلف والمصلحة تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م، للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للقوائم المالية المدققة وإلى الربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض، وحيث إن المتعارف عليه أن نتائج نشاط فروع الشركات الأجنبية والمنشآت الدائمة لغير المقيم تعود لمصلحة المراكز الرئيسة التي تستفيد من هذه الأرباح، واستنادًا للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣/١/٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢- غرامة تأخير السداد.

أ- وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه بعاليه:

"طالبت المصلحة بتسديد غرامات تأخير سداد بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير اعتبارا من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد، ونفيد بأن غرامات تأخير السداد لا تتوجب لأن الشركة قدمت الإقرارات الضريبية للأعوام المالية من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م، وسددت ضريبة الدخل المستحقة بموجبها في مواعيدها النظامية وقد قبلت المصلحة جميع تلك الإقرارات وأنهت وضعها دون أن تبلغ الشركة بوجود ضرائب استقطاع مستحقة أو غرامات تأخير سداد.

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرة إلحاقية رقم ج د/٨٦١٣ وتاريخ ١٤٣٥/١١/١٩هـ ذكر فيها التالي نصًا:

"طالبت المصلحة بتسديد غرامات تأخير السداد بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير في خطاب الربط لضرائب الاستقطاع المحددة بالأسلوب التقديري طبقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي، والفقرتين (١/هـ و٣) من المادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية، وكما أوضحت الشركة في خطاب الاعتراض على الربط المذكور فإن غرامات تأخير السداد لا تتوجب لأن الشركة قدمت الإقرارات الضريبية للأعوام المالية من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م، وسددت ضريبة الدخل المستحقة بموجبها في مواعيدها النظامية وقد قبلت المصلحة جميع تلك الإقرارات وأنهت الوضع الضريبي دون أن تبلغ الشركة بوجود ضرائب استقطاع على الأرباح الناشئة مستحقة أو غرامات تأخير سداد، خاصة وأن المصلحة قامت بإنهاء الوضع الضريبي للشركة بقبول الإقرارات الضريبية المقدمة عن تلك السنوات بموجب خطابين منفصلين، وذلك إنما يؤكد على وجود قناعة واضحة لدى المصلحة بعدم وجوب ضريبة استقطاع على الأرباح المحتسبة بالأسلوب التقديري، ويعزز ذلك النموذج الرسمي للإقرار الضريبي، النموذج رقم (ق٤) الذي لا يتضمن أي احتساب لضرائب الاستقطاع على أرباح موزعة بالأسلوب التقديري لعدم وجوبها نظامًا، وبالتالي لا يوجد مبرر نظامي لفرض غرامة تأخير السداد."

ب- وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:-

"طبقًا لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام والفقرتين (١/هـ،٣) من المادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية فإنه يتوجب على المكلف غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع".

ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرتين الإلحاقيتين المقدمتين من المكلف والمصلحة تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض المصلحة غرامات تأخير سداد بواقع ١% عن كل ٣٠ يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م، للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجرائها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وحيث إن اللجنة رفضت اعتراض المكلف في البند السابق، واستنادًا للمادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١/٦٨/هـ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

وبناءً على ذلك، وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض تقرر ما يلي:

أولًا: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف/ شركة (أ) من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

ثانيًا: من الناحية الموضوعية:

- رفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة للأعوام من ٢٠٠٤م حتى ٢٠١٢م للحيثيات الواردة في القرار.

- رفض اعتراض المكلف على غرامة تأخير السداد للحيثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلًا للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يومًا من تاريخ إبلاغه للمكلف، طبقًا للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ، شريطة سداده للمبالغ المستحقة بموجب هذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها، طبقًا للمادة (٦٦) فقرة (هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (١١/أ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

والله ولي التوفيق،،