

## (القرار رقم ١٣٤٠ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

### في الاستئناف رقم (١١٧٠-١١٧٢/ض) لعام ١٤٣١هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/١/٢٩هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن فرع شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢٠) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف للعام المالي ٢٠٠٥ م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٢/١١/٢٠هـ كل من : .....و.....و..... ، كما مثل المكلف .....

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

#### الناحية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٠) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٦٧) وتاريخ ١٤٣١/١٠/١٨هـ ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٧٢٧) وتاريخ ١٤٣١/١١/١٩هـ ، و قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٧٢٦) وتاريخ ١٤٣١/١١/١٨هـ ، كما قدم ضمناً بنكياً صادراً من البنك (ز) برقم ..... وتاريخ ٢٠٠٩/٨/٢م بمبلغ (١٠,٣٧٩,١٨٠) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي ، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدميهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً .

#### الناحية الموضوعية :

##### البند الأول : مصاريف المركز الرئيس .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في عدم جواز تحميل مصروفات المركز الرئيس على فرع المملكة وفقاً لحيثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند فذكر بأنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية :

١- في حال وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين دولتين ، فإن أحكام تلك الاتفاقية هي التي يجب أن تسري وتطبق ، وحيث توجد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا موقعة في ١٨/٢/١٩٨٢م وتتجدد بانتظام كل (٥) أعوام ، لذا فإن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف استناداً إلى المادة (٣٥) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية ، باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي" .

وعليه فإن الأولوية في التطبيق يجب أن تعطى لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وليس نظام ضريبة الدخل.

٢- استنادًا إلى الفقرة (٦) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا فإن مصاريف المركز الرئيس تعد من المصاريف جائزة الحسم ، و تنص هذه المادة على أنه "عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة ، بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية ، سواء أكانت في تلك الدولة أو خارجها ، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيس أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى ، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية ، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة ، فيما عدا المؤسسات المصرفية" .

وبناءً على نص هذه المادة فإن مصاريف المركز الرئيس بشكل عام تكون مقبولة الخصم في الفرع لكونها مصاريف فعلية ومتعلقة بنشاط الفرع ، كما سمحت هذه المادة بخصم المصاريف الفعلية والمتعلقة بالمصاريف الإدارية العامة والتنفيذية ، وتمثل هذه المصاريف حصة الفرع من المصاريف الإدارية والعمومية وتكاليف العقود الإضافية الفعلية التي تكبدها المركز الرئيس ، وقد قام المركز الرئيس باحتساب نسبة هذه المصاريف العالمية والمتمثلة في المصاريف الإدارية والعمومية وتكاليف العقود الإضافية ، وقام المراجع الخارجي بالتحقق من مبلغ نفقات المركز الرئيس المتعلقة بالمصاريف الإدارية والعمومية ومن ثم التأكد من طريقة قيد تلك النفقات وتحميلها على الفرع وفق معايير المهنة من دون أي تحفظات ، وهذا دليل بأن هذه النفقات فعلية ومرتبطة بنشاط الفرع في المملكة ، وأن طريقة قيدها و تحميلها تُعد من الطرق المحاسبية المقبولة دوليًا وأيضًا محليًا .

٣- إن طبيعة المصاريف الإدارية والعمومية في الفروع عادة ما تكون محملة من المركز الرئيس بطرق توزيع مقبولة محاسبياً حيث أنه من الصعوبة بمكان تحديد طبيعة المصاريف الإدارية والعمومية في المركز الرئيس ، كما أن تلك المصاريف تمثل مصاريف إدارية وعمومية تستفيد منها كافة فروع المركز الرئيس في العالم ، وبالتالي فإن المركز الرئيس يقوم عادة بتحميل أو توزيع تلك المصاريف بناءً على مفهوم المضاهاة المحاسبي (مقابلة المصروفات بالإيرادات) ، وعليه فإن طريقة التحميل التي استخدمها المركز الرئيس تعد مقبولة محاسبياً ، كما أنها تتفق مع تفسيرات منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والأمم المتحدة اللتان طوّرتا اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وقامتاً بإعداد نماذج تلك الاتفاقيات وأسهمتاً كذلك في شرح وتوضيح مواد تلك الاتفاقيات .

٤- أن ما ذهبت إليه المصلحة بأن المصاريف الإدارية والعمومية يجب أن تكون فعلية ومباشرة ومرتبطة بنشاط الفرع هو مفهوم غير صحيح بدليل أن الفقرة (٤) من المادة (١٦) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا ذكرت المصاريف الإدارية والعمومية بالتحديد ، وحيث ذكرت هذه المادة بشكل صريح المصاريف الإدارية والعمومية ، لذا فإن المقصود هو المصاريف الإدارية والعمومية الفعلية المتكبدة بواسطة المركز الرئيس والمحملة على الفرع بطريقة توزيع مقبولة محاسبياً وضريبياً وليس كما ذهبت إليه المصلحة من أنه يجب أن تكون هذه المصاريف الإدارية والعمومية فعلية ومباشرة ومرتبطة بنشاط الفرع ، كما أن تفسيرات المصلحة تبقى اجتهادية ويجب أن لا يؤخذ بها كتفسيرات تعكس مفهوم اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا .

٥- قام المركز الرئيس بتخفيض مصروفاته بما تم تحميله على فرع المملكة ، وبالتالي فإن المركز الرئيس دفع الضريبة في فرنسا على اعتبار أن تلك المصاريف المحملة مقبولة ضريبياً في فرع المملكة ، ولو افترضنا أن مقر المركز الرئيس في المملكة وقام بتحميل تلك المصاريف على فروعها في العالم الأمر الذي يؤدي إلى زيادة وعائه الضريبي ، فهل ترفض المصلحة ذلك وتعتبر هذا التحميل هو تحميل خاطئ خاصة إذا كان هذا التحميل يتوافق مع المبادئ المحاسبية والممارسات الضريبية العالمية .

٦- أن استناد المصلحة إلى قرار اللجنة الاستثنائية رقم (٤٦٧) لعام ١٤٢٥ هـ يجب أن لا يؤخذ بالاعتبار حيث أنه من الممكن أن اللجنة الاستثنائية لم تقدّم لها المسببات المذكورة أعلاه ، كذلك لا يمكن اعتبار قرارات اللجنة الاستثنائية أحكام نظامية يجب تطبيقها .

بناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف المركز الرئيس البالغة (٩,٢٤٠,٧٥٨) ريال .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبيّنة في القرار الابتدائي أنها قامت بتعديل نتيجة الحسابات بمصاريف المركز الرئيس لأنها محددة بنسبة من الإيرادات العالمية وغير مرتبطة ارتباطاً مباشراً بأرباح الفرع في المملكة وبالتالي لا تعد من المصاريف جائزة الحسم، وأما استناد المكلف إلى الفقرة (٦) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا ، فيرد عليه بأن ما يجوز تحميله على مصاريف الفرع يتمثل في المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية للفرع بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع وخاصة به وكذا الفوائد المصرفية الخاصة بتمويل الفرع ، وبالتالي لا تجيز الاتفاقية تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام التوزيع على الفرع ، وقد تأيد إجراء المصلحة بقرار اللجنة الاستثنائية رقم ( ٤٦٧ ) لعام ١٤٢٥ هـ والمصادق عليه بكتاب وزير المالية رقم (٩٤٥/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٨ هـ .

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف المركز الرئيس البالغة (٩,٢٤٠,٧٥٨) ريال ، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (٦) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة وفرنسا اتضح أنها تنص على "عند تحديد أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخصم المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية في تلك الدولة بما في ذلك المصاريف الإدارية العامة والتنفيذية ، سواء أكانت في تلك الدولة أو خارجها ، ومع ذلك لا يجوز إجراء هذا الخصم فيما يتعلق بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة (إن وجدت) بخلاف ما دفعته مقابل النفقات الفعلية لمركزها الرئيس أو لأي من مكاتبها الأخرى على هيئة إتاوات أو رسوم أو أي دفعات مشابهة أخرى ، مقابل استخدامها لبراءات الاختراع أو لأي حق آخر أو على سبيل العمولة لقاء أداء خدمات معينة أو لأعمال إدارية ، أو على هيئة فوائد على الأموال المقرضة للمؤسسة ، فيما عدا المؤسسات المصرفية" .

ويتضح من هذا النص أن ما يجوز تحميله ضمن مصاريف الفرع هي المصاريف التي تم إنفاقها على الأنشطة الصناعية أو التجارية للفرع بالإضافة إلى المصاريف الفعلية المباشرة التي تحملها المركز الرئيس نيابة عن الفرع وخاصة به ، وكذا الفوائد المصرفية المدفوعة للمصارف الخارجية والخاصة بتمويل الفرع ، ولا تجيز الاتفاقية تحميل مصاريف المركز الرئيس غير المباشرة المحملة باستخدام التوزيع على الفرع وأي مصاريف أخرى تخرج عن النطاق المحدد في الاتفاقية .

وحيث إن هذا البند عبارة عن مصاريف مركز رئيس تم تحميلها على الفرع على أساس نسبة إيرادات الفرع للإيرادات الكلية (مصاريف تقديرية) مما يُعد إجراء محاسبي عادلاً ، إلا أنه للأغراض الضريبية فإن هذه المبالغ لا تمثل مصاريف فعلية للفرع ولا يمكن تحميلها عليه لغرض الضريبة تطبيقاً لنص الاتفاقية ، وبناءً على ما سبق ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف المركز الرئيس وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

## البند الثاني : تأجير معدات و أوناش .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٦) بتأييد وجهة نظر المكلف فيما يتعلق بالمبلغ المدفوع لقاء تأجير معدات وأوناش لعام ٢٠٠٥م وفقًا لحثيات القرار.

استأنفت المصلحة هذا البند فذكرت أن ما جاء في حثيات قرار اللجنة الابتدائية من اطلاعها على الشيك وتوقيع المستفيد عليه بما يفيد الاستلام بالإضافة إلى كشف حساب البنك الذي يوضح صرف المبلغ لا يعد دليلًا أكيدًا بأن هذا المصروف قد دفع مقابل الخدمة المحددة والواردة في الحسابات وهي تأجير معدات وأوناش ، إذ يجب أن يتوفر لدى المكلف العقد أو الاتفاق المبرم بين المؤجر والشركة والفواتير الصادرة من الجهة المستفيدة (الطرف الآخر) الموضحة لساعات عمل هذه المعدات المستأجرة وقيمة كل ساعة عمل إلى آخره ، ومن ثم التأكد من أن المصروف مقابل تأدية هذه الخدمة المحددة بموجب مستندات ثبوتية وأنها لازمة لطبيعة النشاط ، أما المستندات التي اطلعت عليها اللجنة الابتدائية فهي مستندات داخلية توضح فقط المبلغ المنصرف دون إيضاح أو بيان الجهة المستفيدة ، وبناء عليه تطلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات ببند تأجير معدات وأوناش البالغ (٣٥,٠٠٠) ريال لأنه غير مؤيد مستنديًا .

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أنه قدم لفريق الفحص الميداني بالمصلحة صورة من الشيك الصادر للمستفيد، وتوقيع المستفيد عليه تأكيدًا لاستلامه المبلغ ، وبالتالي يعد هذا البند من المصاريف جائزة الحسم .

### 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 المصلحة تعديل نتيجة الحسابات ببند تأجير معدات وأوناش البالغ (٣٥,٠٠٠) ريال ، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد اطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف لإثبات المصروف توصلت إلى قناعة بكفايتها لإثباته محاسبيا وضريبيا وبالتالي رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات ببند تأجير معدات وأوناش البالغ (٣٥,٠٠٠) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

## البند الثالث : الرواتب والأجور .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٧) بتأييد وجهة نظر المكلف فيما يتعلق بالرواتب والأجور لعام ٢٠٠٥م وفقًا لحثيات القرار .

استأنفت المصلحة هذا البند فذكرت أن هذا البند البالغ (٧,٢٦٦,٤٥٥) ريال دفع لاستشاريين تابعين للمركز الرئيس غير مقيمين وذلك مقابل خدماتهم المؤداة للفرع داخل المملكة ، وقد طلبت المصلحة من المكلف تقديم شهادة معتمدة من المركز الرئيس بالخارج كمستند لتأييد هذا المصروف إلا أن المكلف لم يقدم المطلوب ، كما أن ما قدمه المكلف للجنة الابتدائية من بيانات عبارة عن مستندات داخلية أعدت لاحقًا وتتمثل في بيان تفصيلي بأسماء العاملين والمبلغ المستحق لكل عامل وعينة من عقود العاملين ، وبناء عليه تطلب المصلحة تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (٧,٢٦٦,٤٥٥) ريال .

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظره المبينة في القرار الابتدائي أن هذا البند عبارة عن رواتب وأجور مدفوعة مباشرة إلى عمالي الشركة الدائمين والمؤقتين سواء كانوا مقيمين أو غير مقيمين (القادمين بتأشيرات زيارة مؤقتة) وبدلات سفر لرحلات عمل محلية ، وبالتالي فإن طبيعة هذا المصروف تندرج ضمن الرواتب والأجور المقبولة نظامًا ، كما أن رفض المصلحة لهذا المصروف بسبب عدم تقديم شهادة من المركز الرئيس ليس له ما يبرره حيث إن مبالغ هذا البند لم تدفع للمركز الرئيس ، وعليه يرى المكلف أن هذا المصروف يعد ضمن المصاريف جائزة الحسم .

## 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 المصلحة تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (٧,٢٦٦,٤٥٥) ريال ، في حين يرى المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبإطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها كشف بأسماء العاملين وصور بعض عقودهم تبين أنهم مرتبطون نظامياً بالمكلف ومدة إقامتهم في المملكة تتراوح بين (٣) أشهر إلى (١١) شهراً توصلت بعد فحص تلك المستندات أن بند الرواتب والأجور مؤيد مستنداً ويُعد من المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل طبقاً للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٢/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام ، مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (٧,٢٦٦,٤٥٥) ريال وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

## البند الرابع: غرامة عدم تقديم الإقرار .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١٠) بتأييد المصلحة فيما يتعلق بغرامة عدم تقديم الإقرار وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند وذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية :

١- استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل فإن الحد الأقصى لغرامة عدم تقديم الإقرار هو ١% من إجمالي الإيرادات على أن لا تتجاوز (٢٠,٠٠٠) ريال ، وقد حددت هذه المادة الحالات التي تفرض فيها غرامة عدم تقديم الإقرار ، وهذه الحالات هي (أ، ب، د، و) من المادة (٦٠) من النظام وهي كما يلي :

أ- يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة.

ب- يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال (مائة وعشرين) يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

د- على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاولة النشاط، وذلك خلال (ستين) يوماً من تاريخ التوقف .

و- يجب أن تقدم شركة الأشخاص إقرار معلومات وفقاً للمادة (السادسة والثلاثين) من هذا النظام في اليوم (الستين) من نهاية سنتها الضريبية أو قبله ، وحيث إن الشركة لم تخالف أي من الحالات المذكورة أعلاه ، فهي غير خاضعة لغرامة عدم تقديم الإقرار .

ولم تخالف الشركة المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل حيث تم تقديم الإقرار في الموعد النظامي وفقاً للنموذج المعتمد .

٢- نصت الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار" ، و لم ترتب هذه المادة أي غرامات في حال عدم الالتزام بتلك الشهادة ، كما أن الإقرار الذي تم تقديمه للمصلحة مصادق عليه من المحاسب القانوني ، وبالتالي فإن الشركة تكون قد التزمت بنص الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل .

٣- نصت الفقرة (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية على أنه "يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف مليون ريال ، خصوصاً ما يلي :

أ- أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها .

ب- أن الإقرار أعد وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي".

وقد قام المحاسب القانوني بالمصادقة وإصدار تقرير الفحص طبقًا لمتطلبات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي ورد فيه "لم يصل إلى علمنا أي أمر يجعلنا نعتقد بأن المعلومات المدونة في الإقرار الضريبي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١م غير مستخرجة وغير مطابقة لدفاتر الشركة وأن الإقرار الضريبي لم يُعد وفقًا لأحكام ضريبة الدخل من جميع النواحي الهامة وبالتالي فإن الشركة تكون قد التزمت بنص الفقرة (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية .

٤- أما بالنسبة للفقرة (٢) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية والتي استندت إليها المصلحة واللجنة الابتدائية في فرض غرامة عدم تقديم الإقرار فهو استناد غير صحيح ، حيث نصت تلك المادة على أنه "في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد ، تحصل الأعلى من الغرامتين الآتيتين : ... " وبالتالي فإن هذه المادة تطبق فقط في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد ، وحيث إن الشركة قدمت إقرارها في الوقت المحدد فإن هذه المادة لا تنطبق .

وبناءً على ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م حيث قدم الإقرار وفقًا للفقرة (أ) والفقرة (ب) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل ، وبالتالي يُعد منتهيًا بعد توقيعه و استكمال تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظامًا وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظامًا ، وبالتالي لم تخالف الشركة الفقرة (أ) والفقرة (ب) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها احتسبت غرامة عدم تقديم إقرار بمبلغ (٩٥٩,٣٨٩) ريالًا بواقع ٢٥% من الضريبة الواجبة السداد بموجب الربط والبالغة (٣,٨٣٧,٥٥٧) ريالًا استنادًا إلى المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية .

#### 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 المكلف عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار ، في حين ترى المصلحة توجب غرامة عدم تقديم الإقرار ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل لم ترتب فرض غرامة على المكلف إلا في حال عدم تقيده بإحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل ، وتلك الفقرات لم تشمل الالتزام بصحة الإقرار بشهادة محاسب قانوني والتي جاءت في الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) المشار إليها حيث لم ترتب تلك المادة أي غرامات في حال عدم الالتزام بتلك الشهادة وإنما عُد ذلك من متطلبات الإقرارات عند إعدادها وتقديمها دون أن يترتب على ذلك غرامات جزائية بخلاف الالتزامات المشار إليها في الفقرات (أ، ب، د، و) التي نص صراحة في المادة (٧٦) من النظام على فرض غرامة في حال عدم التقيد بأحكامها ، ويؤيد ذلك أن الفقرة (٥) من الإرشادات المدونة في نهاية نموذج الإقرار رقم (١) قد نصت صراحة على أنه في حال عدم تقديم هذا الإقرار وفقًا للضوابط المحددة أعلاه ودفع المبالغ المستحقة من واقعه خلال المدة النظامية ، تحتسب غرامة عدم تقديم الإقرار حسب المادة (٧٦) من النظام ، وعندما اشترطت الفقرة (٧) من ذلك النموذج مصادقة محاسب قانوني على صحة هذا الإقرار إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال لم ترتب غرامة جزائية على عدم الالتزام بذلك كما هو الحال في الفقرة رقم (٥) المذكورة أعلاه التي نصت على احتساب غرامة عدم تقديم الإقرار .

كما أن اللجنة ترى أن التزام المكلف بتقديم الإقرار وفقًا للفقرة (أ) من المادة (٦٠) من النظام يُعد منتهيًا بعد أن يقدم المكلف الإقرار موقعًا من قبله بعد أن يستكمل تعبئة الحقول المتعلقة به وبنشاطه وإرفاق الكشوف والمرفقات المطلوبة نظامًا

وتدوين رقمه المميز عليه وتسديد الضريبة المستحقة عليه بموجبه إلى المصلحة خلال الفترة المحددة نظامًا ، ولا يعد الحقل المتضمن شهادة المحاسب القانوني على الإقرار جزءًا من الإقرار حتى ولو عدته المصلحة كذلك ، حيث أنه وأن كانت شهادة المحاسب القانوني على صحة الإقرار مطلوبة نظامًا إذا زاد إجمالي الدخل الخاضع للضريبة عن (مليون) ريال حسب نص الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام وعلى الوجه الذي ورد في الفقرة (٦) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية ، إلا أنه لم يُشترط لتلك الشهادة شكلًا معينًا - كأن تكون جزء من الإقرار - بل يجوز أن ترد في الإقرار ذاته دون أن تُعد جزءًا منه ، كما يجوز أن ترد منفصلة عن الإقرار ، ولا يترتب على عدم الالتزام بها بالصيغة المطلوبة نظامًا فرض غرامة على المكلف لعدم تقديم الإقرار ، بل يترتب على ذلك فقط عدم الاعتداد بذلك الإقرار ، حيث إن هناك فرقًا بين عدم تقديم الإقرارات لحالات محددة والتي يقابلها فرض الغرامات التي نصت عليها الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من النظام وبين المتطلبات والإجراءات والشروط للإقرارات التي يقابل عدم الالتزام بها عدم الاعتداد بتلك الإقرارات ومن ذلك ما نصت عليها الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام .

وحيث أنه لا يجوز فرض غرامات جزائية إلا بموجب نصوص صريحة وواضحة ومحددة نظرًا لأن فرض تلك الغرامات يُعد عقوبة جزائية ، وحيث إن الغرامات التي نص عليها نظام ضريبة الدخل لم تشمل عدم الالتزام بما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (٦٠) من النظام ، فإن اللجنة ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

#### **البند الخامس : ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس .**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١٣-أ) بتأييد وجهة نظر المصلحة حول فرض ضريبة الاستقطاع على مصروفات المركز الرئيس لعام ٢٠٠٥م مع حسم ضريبة الدخل المحتسبة على هذا المبلغ من ضريبة الاستقطاع وفقًا لحثثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند وذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية:

١- في حال وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين دولتين ، فإن أحكام تلك الاتفاقية هي التي يجب أن تسري وتطبق ، وحيث توجد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا موقعة في ١٨/٢/١٩٨٢م وتتجدد بانتظام كل (٥) أعوام ، لذا فإن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف استنادًا إلى المادة (٣٥) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفًا فيها مع مواد وأحكام هذا النظام تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية ، باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي" .

وعليه فإن الأولوية في التطبيق يجب أن تعطى لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وليس نظام ضريبة الدخل.

٢- إن هذه المصاريف غير خاضعة لضريبة الاستقطاع استنادًا إلى الفقرة (١) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا والتي تنص على أن "أرباح مؤسسة دولة متعاقدة تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم تقم المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإذا قامت هذه المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى ، يجوز فرض ضريبة على أرباحها في الدولة المتعاقدة الأخرى ولكن فقط في الحالة التي تكون فيها هذه الأرباح متعلقة بالأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسة في تلك الدولة الأخرى" ، كما نصت الفقرة (٢) من المادة (١٤) من هذه الاتفاقية على "الأرباح المتحققة من مثل هذه الأنشطة الصناعية أو التجارية التي تمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافية عليها ، أو الأرباح المتحققة من أداء خدمة أو تدريب أو تقديم مساعدات فنية أو إجراء دراسات لها علاقة بالتصدير ، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا استمرت إقامة الموقع أو التشييد أو التجميع أو التركيب أو الأنشطة الأخرى لفترة تزيد على (٣) شهور" .

وبناءً على نص الفقرتين أعلاه ، فإن المركز الرئيس بشكل عام يخضع للضريبة فقط عن طريق أرباح الفرع (أرباح الأعمال التجارية) والتي تتضمن المصاريف المحملة من المركز الرئيس على الشركة حيث إن الضريبة المنصوص عليها في المادة أعلاه هي على الأرباح ، وليست على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس ، وبالتالي فإن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن المركز الرئيس لا يخضع للضريبة في المملكة إلا في حالة وجود منشأة دائمة (فرع) وبمقدار ما تحققه المنشأة الدائمة من أرباح ، وبالتالي فإن الضريبة المقصودة في هاتين الفقرتين هي ضريبة الدخل على الفرع وليست ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس كما ذهبت إليه المصلحة ، وعليه فإن الشركة (ج) إذا زاولت أعمالاً من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافية فإن الأرباح المتحققة لا تخضع للضريبة (سواءً ضريبة دخل أو ضريبة استقطاع) إذا كانت فترة الإقامة في المملكة أقل من (٣) أشهر ، وهذا يعني أنه في حالة وجود إقامة لمدة تزيد عن (٣) أشهر ولتكن مثلاً (٣) أعوام وبافتراض وجود فرع مسجل في المملكة فإن الأرباح المتحققة من هذا المشروع للفرع سوف تخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس نتيجة تحميل مصاريف المركز الرئيس على الفرع ، وهذا يؤكد أن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن الضريبة تفرض على أرباح الفرع وليس على مصاريف المركز الرئيس المحملة على الفرع ، كما أنه ليس من المنطق أن لا يوجد ضريبة (سواءً ضريبة استقطاع أو ضريبة دخل) على شركة فرنسية قامت بتنفيذ مشروع في المملكة مع فترة إقامتها بالمملكة لمدة أقل من (٣) أشهر ، وفي المقابل وجود ضريبة دخل على الفرع وضريبة استقطاع على المركز الرئيس في حالة أن المشروع امتد لمدة (٣) أعوام ، ناهيك عن أن الممارسات العملية لدى المصلحة هو أنه في حالة وجود مشروع لشركة فرنسية لأكثر من (٣) أشهر في المملكة ولتكن مثلاً (٣) أعوام ، وبافتراض عدم وجود فرع مسجل وعدم وجود حسابات نظامية فإن المصلحة تخضع فقط للأرباح الناتجة من المشروع لضريبة الدخل ، وهذا يتناقض مع ما قامت به المصلحة بفرضها ضريبة دخل على أرباح الشركة وفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس .

٣- لم يكن هناك أي تواجد من قبل المركز الرئيس لتنفيذ تلك الخدمة في المملكة ولفترة تزيد عن (٣) أشهر ، وبناءً على ما تقدم فإن تلك التكاليف لا تخضع لضريبة الجهات غير المقيمة وذلك بناءً على تفسيرات الاتفاقيات الضريبية الصادرة من منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والأمم المتحدة .

٤- أن الشركة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم وجود مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس حيث تنص الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يجب على كل مقيم سواءً كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، وعلى الشخص الطبيعي ، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية :

١- إيجار	٠%
٢- أتاوة أو ريع	١٠%
٣- أتعاب إدارة	٢٠%
٤- دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	٠%
٥- دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	٠%
٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة لا تتجاوز	١٠%

في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص" ، وبناءً على المادة أعلاه فإن ضريبة الاستقطاع تتوجب فقط على المبالغ المدفوعة في هذا الخصوص ،



وحيث أنه لا توجد مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس أو حسابات تم تسويتها مع حساب المركز الرئيس ، لذا لا توجد ضريبة استقطاع مستحقة على الشركة .

٥- إذا ما رأت اللجنة الاستئنافية عدم حسم المبالغ المحملة من المركز الرئيس على الفرع ووجوب فرض ضريبة استقطاع على المبالغ المحملة من المركز الرئيس ، فإنه يجب حسم ضريبة الاستقطاع من ضريبة الدخل لأن المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس البالغة (٩,٢٤٠,٧٥٨) ريالٍ خضعت للضريبة مرتين مرة من خلال ضريبة الدخل ومرة من خلال ضريبة الاستقطاع ، وقد أوضحت المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أن ضريبة الاستقطاع المسددة عن مصروف غير جائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة بهذا الخصوص ، وتنص الفقرات (هـ ، و ، ز) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على ما يلي :

هـ- مع عدم الإخلال بالفقرتين (و ، ز) من هذه المادة إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا 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 وفقًا لهذه المادة .

و- إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسددًا إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم .

ز- إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي.

٦- أكدت المصلحة في ردها على السؤال الخامس من الأسئلة الأكثر شيوعًا أن ضريبة الاستقطاع المسددة عن مصروف غير جائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة، وفيما يلي نص السؤال وجواب المصلحة :

#### **السؤال الخامس :**

كيف يتم معالجة المصاريف الواردة أدناه التي يتم تحميلها على المنشأة الدائمة أو الفرع من قبل المركز الرئيس من حيث قبولها كمصروف وخضوعها لضريبة الاستقطاع ؟ .

#### **الجواب :**

ما يتم تحميله على المنشأة الدائمة أو الفرع من قبل المركز الرئيس من المصاريف التالية يتم معالجته على النحو التالي :

أ- حصة المنشأة الدائمة من مصروفات المركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير الجائر حسمها نظامًا ، كما تخضع هذه المبالغ في حالة دفعها للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% ، مع العلم أن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير جائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة .

ب- الفوائد على الرصيد المدين المستحق على المنشأة الدائمة للمركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير جائزة الحسم نظامًا ويتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% مع العلم أن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير جائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة .

ج- المصروفات المباشرة الخاصة بالمنشأة الدائمة يجوز قبولها كمصروف متى كانت طبيعتها من ضمن المصاريف الجائر حسمها ، ومتى توفرت فيها الشروط النظامية العامة لقبول المصروف الموضحة بالفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% .

٧- إن تفسيرات المصلحة تبقى اجتهادية ويجب أن لا يؤخذ بها كتفسيرات تعكس مفهوم أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبنية في القرار الابتدائي أنه لا يوجد ازدواجية في الخضوع للضريبة لأن غير المقيم المستقطع عنه هو المركز الرئيس وليس المنشأة الدائمة التي تعمل بالمملكة وتخضع لضريبة الدخل ، وقد تم احتساب ضريبة الاستقطاع على تلك المدفوعات استنادًا للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل .

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس البالغة (٩,٢٤٠,٧٥٨) ريال ، في حين ترى المصلحة توجب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى المركز الرئيس ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه بخصوص استناد المكلف إلى الاتفاقية الموقعة بين المملكة والجمهورية الفرنسية بتاريخ ١٩٨٢/٢/١٨م لتجنب الازدواج الضريبي ، وما ذكره المكلف من أن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف وذلك استناداً إلى المادة (٣٥) من نظام ضريبة الدخل ، فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نص الفقرة (١) والفقرة (٢) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا اتضح أنها تتطلب توفر بعض الشروط التي من خلالها يتحدد مدى خضوع المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة للضريبة من عدمه ، وحيث إن المكلف لم يقدم أي مستندات يمكن من خلالها التحقق من توفر الشروط المطلوبة كمعرفة مكان ومدة تنفيذها ، لذا فإنه لا يمكن للجنة الأخذ بنص الفقرة (١) والفقرة (٢) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا .

وفيما يخص خضوع هذه المبالغ من عدمه لضريبة الاستقطاع فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٦/٦/١١هـ تبين أن المادة (الأولى) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للضريبة ومن ضمنهم ما ورد في الفقرة (ج) من تلك المادة التي تنص على (الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة) وما ورد في الفقرة (د) التي تنص على (الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة) ، كما تبين أن الفقرة (١) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية تنص على (تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة... كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين ، سعوديين أو غير سعوديين ، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها ، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة) ، كما نصت المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل في الفقرة (أ) على (يجب على كل مقيم سواء كان مكلف أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار المحددة حسب طبيعة كل نشاط) ، ونصت الفقرة (هـ) من تلك المادة على (مع عدم الإخلال بالفقرتين "و" و "ز" من هذه المادة إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا 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 وفقًا لهذه المادة) ، ونصت الفقرة (و) على أنه (إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسددًا إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة ، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم) ، ونصت الفقرة (ز) على أنه (إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي ، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء

الضريبي) ، ووفقًا لهذه النصوص فإن المبالغ المدفوعة من قبل الفرع لمركزه الرئيس البالغة (٩,٢٤٠,٧٥٨) ريال تخضع لضريبة الاستقطاع .

وبخصوص ما ذكره المكلف حول حدوث واقعة الدفع من عدمه والذي يعد أحد العناصر المهمة لاحتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ التي حصل عليها المركز الرئيس ، ترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع ، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح لاعتبار واقعة الدفع تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس ، الشركة القابضة وشركاتها التابعة ، الشركة وشريكاتها الزميلة ، المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة وبالتالي قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي ، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة ، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تُعد أسلوبًا ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية ، وبالتالي فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يُعد تاريخًا للدفع ، أما القيد المحاسبي المتعلق بإثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) فلا يُعد بمثابة دفع للمبالغ لأن قيد إثبات الحدث المالي قد يلحقه قيد عكسي في حال تم إلغاء العملية أو الحدث المالي ، كما أن الأخذ بتاريخ قيد الاستحقاق واعتباره تاريخًا للدفع وتجاهل الدفع الفعلي أو التسوية أو المقاصة بين الحسابات لا يحقق مقاصد المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي ربطت ضريبة الاستقطاع بالمدفوعات ، ووفقًا لما سبق بيانه فإن قيد إثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) لا يُعد بمثابة دفع للمبالغ ، أما قيد المقاصة أو التسوية بين الحسابات فيعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية .

وتطبيقًا لما ذكر أعلاه ونظرًا لأن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة أي مستندات يمكن من خلالها معرفة طريقة وتاريخ الدفع كما لم يقدم القيود المحاسبية التي يمكن من خلالها تحديد تاريخ قيد العمليات المالية أو التسويات أو المقاصة التي تمت بين الفرع ومركزه الرئيس على الرغم من طلب اللجنة منه ذلك ، وحيث إنه لا يمكن الأخذ بما يدعيه المكلف من عدم حدوث واقعة الدفع خاصة وأن العمليات المالية تتم بين أطراف ذوي علاقة ، وفي ظل غياب تلك المعلومات التي يمكن من خلالها الجزم بحدوث واقعة الدفع من عدمه فإن اللجنة ترى أنه لا يمكن أن تتم هذه العمليات إلا بإحدى الوسائل المشار إليها آنفًا ، وما استند إليه المكلف لا يعدو كونه كلاً مرسلاً دون بينة منه ، مما ترى معه اللجنة أن هذه المبالغ تخضع لضريبة الاستقطاع تطبيقاً لنص المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ، إضافة إلى ذلك فإن اللجنة ترى أن ما دفع به المكلف يعد دفعًا جديدًا مقدمًا بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة للاعتراض حيث لم يطرحه المكلف في مذكرة اعتراضه المقدمة للمصلحة برقم (٢٠٧/١٢٧) وتاريخ ١٤٢٨/١٢/١٩ هـ ولم يتم مناقشته أمام اللجنة الابتدائية كما هو واضح في قرارها مع أنه كان بإمكانه ذلك حيث إنه أمر غير مستجد ، ولذا فلا يمكن الاحتجاج به .

لكل ما تقدم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس البالغة (٩,٢٤٠,٧٥٨) ريال ، مع مراعاة حسم الضريبة المستقطعة من ضريبة الدخل الواجبة على المكلف ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

#### **البند السادس : ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الاستشارية المقدمة من المركز الرئيس .**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (١٣/ج) بتأييد المصلحة حيال فرض ضريبة الاستقطاع على المبلغ المدفوع للمركز الرئيس مقابل الخدمات الاستشارية وفقاً لحثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند فذكر أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية :

١- في حال وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين دولتين ، فإن أحكام تلك الاتفاقية هي التي يجب أن تسري وتطبق ، وحيث توجد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا موقعة في ١٨/٢/١٩٨٢م وتتجدد بانتظام كل (٥) أعوام ، لذا فإن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف استناداً إلى المادة (٣٥) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية ، باستثناء أحكام المادة (الثالثة والستين) من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي" .

وعليه فإن الأولوية في التطبيق يجب أن تعطى لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وليس نظام ضريبة الدخل .

٢- إن هذه المصاريف غير خاضعة لضريبة الاستقطاع استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا والتي تنص على أن "أرباح مؤسسة دولة متعاقدة تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم تقم المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإذا قامت هذه المؤسسة بممارسة أنشطة صناعية وتجارية في الدولة المتعاقدة الأخرى ، يجوز فرض ضريبة على أرباحها في الدولة المتعاقدة الأخرى ولكن فقط في الحالة التي تكون فيها هذه الأرباح متعلقة بالأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسة في تلك الدولة الأخرى" ، كما نصت الفقرة (٢) من المادة (١٤) من هذه الاتفاقية على "الأرباح المتحققة من مثل هذه الأنشطة الصناعية أو التجارية التي تمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافية عليها ، أو الأرباح المتحققة من أداء خدمة أو تدريب أو تقديم مساعدات فنية أو إجراء دراسات لها علاقة بالتصدير ، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا استمرت إقامة الموقع أو التشييد أو التجميع أو التركيب أو الأنشطة الأخرى لفترة تزيد على (٣) شهور" .

وبناءً على نص الفقرتين أعلاه ، فإن المركز الرئيس بشكل عام يخضع للضريبة فقط عن طريق أرباح الفرع (أرباح الأعمال التجارية) والتي تتضمن المصاريف المحملة من المركز الرئيس على الشركة حيث إن الضريبة المنصوص عليها في المادة أعلاه هي على الأرباح ، وليست على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس ، وبالتالي فإن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن المركز الرئيس للشركة لا يخضع للضريبة في المملكة إلا في حالة وجود منشأة دائمة (فرع) وبمقدار ما تحققه المنشأة الدائمة من أرباح ، وعليه فإن الضريبة المقصودة في هاتين الفقرتين هي ضريبة الدخل على الفرع وليست ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس كما ذهبت إليه المصلحة ، وعليه فإن الشركة الفرنسية إذا زاولت أعمالاً من خلال إقامة موقع بناء أو تشييد أو تجميع أو تركيب أو القيام بأعمال إشرافية فإن الأرباح المحققة لا تخضع للضريبة (سواءً ضريبة دخل أو ضريبة استقطاع) إذا كانت فترة الإقامة في المملكة أقل من (٣) أشهر ، وهذا يعني أنه في حالة وجود إقامة لمدة تزيد عن (٣) أشهر ولتكن مثلاً (٣) سنوات وبافتراض وجود فرع مسجل في المملكة فإن الأرباح المحققة من هذا المشروع للفرع سوف تخضع لضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس نتيجة تحميل مصاريف المركز الرئيس على الفرع ، وهذا يؤكد أن مفهوم الفقرتين أعلاه هو أن الضريبة تفرض على أرباح الفرع وليس

على مصاريف المركز الرئيس المحملة على الفرع ، كما أنه ليس من المنطق أن لا يوجد ضريبة (سواءً ضريبة استقطاع أو ضريبة دخل) على شركة فرنسية قامت بتنفيذ مشروع في المملكة مع فترة إقامتها بالمملكة لمدة أقل من (٣) أشهر ، وفي المقابل وجود ضريبة دخل على الفرع وضريبة الاستقطاع على المركز الرئيس في حالة أن المشروع امتد لمدة (٣) أعوام ، ناهيك عن أن الممارسات العملية لدى المصلحة هو أنه في حالة وجود مشروع لشركة فرنسية لأكثر من (٣) أشهر في المملكة ولتكن مثلاً (٣) أعوام ، وبافتراض عدم وجود فرع مسجل وعدم وجود حسابات نظامية فإن المصلحة تخضع فقط الأرباح الناتجة من المشروع لضريبة الدخل ، وهذا يتناقض مع ما قامت به المصلحة بفرضها ضريبة دخل على أرباح الشركة وفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس ، وعليه فإن المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس لا تخضع لضريبة الاستقطاع .

٣- أن التكاليف المحملة من المركز الرئيس إلى الفرع هي تكاليف فعلية ولا تتضمن أي نسبة أرباح ، كما أن تحميل المركز الرئيس للخدمات الفنية للفرع بالتكلفة الفعلية من غير تحقيق أي أرباح يؤكد أن الفرع ما هو إلا امتداد للمركز الرئيس وأن المركز الرئيس هو المكلف الضريبي ، وبالتالي فإن تلك الخدمات لا تخضع للضريبة من ناحية أن هذه الخدمات تمت عن بعد ولم يكن هناك أي تواجد من قبل المركز الرئيس لتنفيذ تلك الخدمة في المملكة ولفترة تزيد عن (٣) أشهر ، وبناءً على ما تقدم فإن تلك التكاليف لا تخضع لضريبة الجهات غير المقيمة وذلك بناءً على تفسيرات الاتفاقيات الضريبية الصادرة من منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والأمم المتحدة .

٤- أن الشركة لا تخضع لضريبة الاستقطاع لعدم وجود مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس حيث تنص الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أنه " يجب على كل مقيم سواءً كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، وعلى الشخص الطبيعي ، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية :

٠%	١- إيجار
١٠%	٢- أتاوة أو ريع
٢٠%	٣- أتعاب إدارة
٠%	٤- دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري
٠%	٥- دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية
١٠%	٦- أي دفعات أخرى تحددها اللائحة لا تتجاوز

في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص " ، وبناءً على المادة أعلاه ، فإن ضريبة الاستقطاع تتوجب فقط على المبالغ المدفوعة في هذا الخصوص ، وحيث أنه لا توجد مبالغ مدفوعة إلى المركز الرئيس أو حسابات تم تسويتها مع حساب المركز الرئيس ، لذا لا توجد ضريبة استقطاع مستحقة على الشركة .

٥- أكدت المصلحة في ردها على السؤال الخامس من الأسئلة الأكثر شيوعًا أن ضريبة الاستقطاع المسددة عن مصروف غير جائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة ، وفيما يلي نص السؤال وجواب المصلحة :

## السؤال الخامس :

كيف يتم معالجة المصاريف الواردة أدناه التي يتم تحميلها على المنشأة الدائمة أو الفرع من قبل المركز الرئيس من حيث قبولها كمصروف وخضوعها لضريبة الاستقطاع ؟

### الجواب :

ما يتم تحميله على المنشأة الدائمة أو الفرع من قبل المركز الرئيس من المصاريف التالية يتم معالجته على النحو التالي :

أ- حصة المنشأة الدائمة من مصروفات المركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير الجائر حسمها نظامًا ، كما تخضع هذه المبالغ في حالة دفعها للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% ، مع العلم أن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير جائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة .

ب- الفوائد على الرصيد المدين المستحق على المنشأة الدائمة للمركز الرئيس تعتبر من المصاريف غير الجائزة الحسم نظامًا ويتم إخضاعها لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% مع العلم أن الضريبة المستقطعة عن المصروف غير الجائر الحسم يتم حسمها من ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة الدائمة .

ج- المصروفات المباشرة الخاصة بالمنشأة الدائمة يجوز قبولها كمصروف متى كانت طبيعتها من ضمن المصاريف الجائر حسمها ، ومتى توفرت فيها الشروط النظامية العامة لقبول المصروف الموضحة بالفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للنظام وتخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% .

٦- إن تفسيرات المصلحة تبقى اجتهادية ويجب أن لا يؤخذ بها كتفسيرات تعكس مفهوم أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه لا يوجد ازدواجية في الخضوع للضريبة لأن المكلف الأصلي المدين بضريبة الاستقطاع هو المركز الرئيس وليس المنشأة الدائمة التي تعمل بالمملكة وخاضعة لضريبة الدخل ، وقد تم احتساب ضريبة الاستقطاع على تلك المدفوعات استنادًا للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل .

### 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 المكلف عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس لقاء الخدمات الاستشارية البالغة (١,٢١٣,٥٠٣) ريال ، في حين ترى المصلحة توجب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى المركز الرئيس ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ترى اللجنة أنه بخصوص استناد المكلف إلى الاتفاقية الموقعة بين المملكة والجمهورية الفرنسية بتاريخ ١٩٨٢/٢/١٨م لتجنب الازدواج الضريبي ، وما ذكره المكلف من أن أحكام هذه الاتفاقية يجب أن تسري على أعوام الاستئناف وذلك استناداً إلى المادة (٣٥) من نظام ضريبة الدخل ، فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نص الفقرة (١) والفقرة (٢) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا ، اتضح أنها تتطلب توفر بعض الشروط التي من خلالها يتحدد مدى خضوع المبالغ المدفوعة للجهة غير المقيمة للضريبة من عدمه ، وحيث إن المكلف لم يقدم المستندات اللازمة التي طلبتها اللجنة بما في ذلك نسخة من الاتفاقية الموقعة بينه وبين المركز الرئيس بخصوص ما أسماه خدمات استشارات فنية ، فإن اللجنة لم تتمكن من التحقق من توفر الشروط المطلوبة كمعرفة طبيعة الخدمات ومكان ومدة تنفيذها ، بناءً عليه فإنه لا يمكن للجنة الأخذ بنص الفقرة (١) والفقرة (٢) من المادة (١٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا .

وفيما يخص خضوع هذه المبالغ من عدمه لضريبة الاستقطاع فإن اللجنة بعد رجوعها إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥ هـ واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٦ هـ تبين أن المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بالأشخاص الخاضعون للضريبة ومن ضمنهم ما ورد في الفقرة (ج) من تلك المادة التي تنص على (الشخص الغير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة) وما ورد في الفقرة (د) التي تنص على (الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة) ، كما تبين أن الفقرة (١) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية تنص على (تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة... كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين ، سعوديين أو غير سعوديين ، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها ، أو يحققون دخل من مصادر في المملكة) ، كما نصت المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل في الفقرة (أ) على (يجب على كل مقيم سواء كان مكلف أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار المحددة حسب طبيعة كل نشاط) ، ونصت الفقرة (هـ) من تلك المادة على (مع عدم الإخلال بالفقرتين "و" و "ز" من هذه المادة إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقًا 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 وفقًا لهذه المادة) ، ونصت الفقرة (و) على أنه (إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسددًا إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة ، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم) ، ونصت الفقرة (ز) على أنه (إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف أحتسب في وعائه الضريبي ، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي) .

ووفقًا لهذه النصوص فإن المبالغ المدفوعة من قبل الفرع لمركزه الرئيس لقاء الخدمات الاستشارية تخضع لضريبة الاستقطاع .

وبخصوص ما ذكره المكلف حول حدوث واقعة الدفع من عدمه والذي يعد أحد العناصر المهمة لاحتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ التي حصل عليها المركز الرئيس ، ترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع ، وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح لاعتبار واقعة الدفع تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ، ونظرًا لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنه عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى أن الأطراف المرتبطة والأطراف التي تجمعها علاقة تبادلية (الفرع ومركزه الرئيس ، الشركة القابضة وشركاتها التابعة ، الشركة وشركاتها الزميلة ، المنشآت التي تربطهم علاقة تجارية تبادلية) والتي تمت عمليات تسوية أو مقاصة بينها نتيجة لوجود خدمات أو عمليات تمت تأديتها أو القيام بها من قبل طرف لمصلحة طرف آخر سيؤدي إلى عدم خضوع مقابل تلك العمليات أو الخدمات التي تتم بينها لأي ضريبة استقطاع وذلك لانعدام واقعة الدفع الاعتيادية بينها واستبدالها بواقعة التسوية أو المقاصة على الرغم من وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر لمقدم العمل أو الخدمة وبالتالي قد يؤدي إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي ، لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد مبالغ المديونية بأي آلية كانت سواء من خلال عمليات السداد الاعتيادية المباشرة المعروفة أو من خلال عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة والمدينة أو من خلال تقديم الخدمات المتبادلة أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة ، ومعنى ذلك أن المقاصة أو التسوية بين الحسابات الدائنة

والمدينة للأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية تعد أسلوباً ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية ، وبالتالي فإن تاريخ القيد المحاسبي لعمليات التسوية أو المقاصة بين الحسابات يعد تاريخاً للدفع ، أما القيد المحاسبي المتعلق بإثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) فلا يعد بمثابة دفع للمبالغ لأن قيد إثبات الحدث المالي قد يلحقه قيد عكسي في حال تم إلغاء العملية أو الحدث المالي ، كما أن الأخذ بتاريخ قيد الاستحقاق واعتباره تاريخاً للدفع وتجاهل الدفع الفعلي أو التسوية أو المقاصة بين الحسابات لا يحقق مقاصد المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي ربطت ضريبة الاستقطاع بالمدفوعات ، ووفقاً لما سبق بيانه فإن قيد إثبات الحدث المالي (قيد الاستحقاق) لا يُعد بمثابة دفع للمبالغ ، أما قيد المقاصة أو التسوية بين الحسابات فيعد في حكم الدفع بين الأطراف المرتبطة أو الأطراف التي تجمعهم علاقة تبادلية .

وتطبيقاً لما ذكر أعلاه ونظراً لأن المكلف لم يقدم لهذه اللجنة أي مستندات يمكن من خلالها معرفة طريقة وتاريخ الدفع كما لم يقدم القيود المحاسبية التي يمكن من خلالها تحديد تاريخ قيد العمليات المالية أو التسويات أو المقاصة التي تمت بين الفرع ومركزه الرئيس على الرغم من طلب اللجنة منه ذلك ، وحيث أنه لا يمكن الأخذ بما يدعيه المكلف من عدم حدوث واقعة الدفع خاصة وأن العمليات المالية تتم بين أطراف ذوي علاقة ، وفي ظل غياب تلك المعلومات التي يمكن من خلالها الجزم بحدوث واقعة الدفع من عدمه فإن اللجنة ترى أنه لا يمكن أن تتم هذه العمليات إلا بأحد الوسائل المشار إليها آنفاً، وما استند إليه المكلف لا يعدو كونه كلاماً مرسلاً دون بينة منه ، مما ترى معه اللجنة أن هذه المبالغ تخضع لضريبة الاستقطاع تطبيقاً لنص المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ، إضافة إلى ذلك فإن اللجنة ترى أن ما دفع به المكلف يعد دفعاً جديداً مقدماً بعد انتهاء المهلة النظامية المحددة للاعتراض حيث لم يطرحه المكلف في مذكرة اعتراضه المقدمة للمصلحة برقم (٢٠٧/١٢٧/ر) وتاريخ ١٤٢٨/١٢/١٩ هـ ولم يتم مناقشته أمام اللجنة الابتدائية كما هو واضح في قرارها مع أنه كان بإمكانه ذلك حيث أنه أمر غير مستجد ، ولذا فلا يمكن الاعتجاج به .

لكل ما تقدم ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الاستشارية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

#### **البند السابع : غرامة التأخير .**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (١٣/أ ، ب ، ج) بتأييد المصلحة حيال احتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع وفقاً لحثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة قامت باحتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير من تاريخ الموعد النظامي المحدد لسداد ضريبة الاستقطاع (وهو اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الدفع للمستفيد) ، ويطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير وذلك للأسباب التالية :

١- ألزم نظام ضريبة الدخل المكلف أن يقدم نموذج استقطاع الضريبة الشهري خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد غير المقيم، ولم يلزم المصلحة بأن تقوم بالربط خلال فترة معينة ، فلا يعني عدم وجود مادة في النظام تلزم المصلحة في إصدار الربط خلال فترة معينة ، يمنح الحق للمصلحة بأن تربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة مع فرض غرامة التأخير والمتمثلة في ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير

٢- إن الفروقات الضريبية التي تطالب بها المصلحة ضمن ربطها تمثل فروقات غير واضحة في ظل اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا، وعليه ترى الشركة عدم فرض غرامة تأخير على فروق ضريبة الاستقطاع لأن ذلك من الموضوعات الخلافية التي تخضع للاجتهاد ولا يجب أن يترتب على تلك الفروقات الضريبية أي غرامة تأخير حيث إن المبالغ المتأخرة غير محكومة بقواعد نظامية واضحة وإنما هي محل للاجتهاد والخلاف الحقيقي في وجهات النظر .



٣- أن اللجنة الابتدائية لم تأخذ بعين الاعتبار بأن المبالغ المحملة من المركز الرئيس والبالغة (٩,٢٤٠,٧٥٨) ريال و (١,٠٨٩,٩٦٨) ريال مقابل مصروفات المركز الرئيس والخدمات الاستشارية على التوالي لم يتم دفعها حتى تاريخه من قبل الفرع ، وبالتالي فإنه لا يتوجب دفع ضريبة استقطاع بناءً على نص المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام .

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم احتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ التي حصل عليها المركز الرئيس أو الرواتب والأجور المدفوعة لغير المقيمين .

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص غرامة تأخير السداد التي تم احتسابها على ضريبة الاستقطاع ترى المصلحة أن احتساب تلك الغرامة تم استنادًا للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل

#### رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ التي حصل عليها المركز الرئيس لقاء المصاريف غير المباشرة ولقاء الخدمات الاستشارية و الرواتب والأجور المدفوعة لغير المقيمين ، في حين ترى المصلحة توجب تلك الغرامة ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدارسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار زير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين أن الفقرة (ب/١) من المادة (٦٨) من النظام تنص بأنه (يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة أن يلتزم بتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) ، كما نصت الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير ، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المؤجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ونصت الفقرة (هـ/١) من المادة (٦٨) من اللائحة (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير في الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرة (هـ) التي نصت على (التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد ...الخ )

وبناء على هذه النصوص ، وحيث إن المكلف (وهو الشخص الذي تقع عليه مسؤولية استقطاع وسداد الضريبة) لم يلتزم باستقطاع و سداد الضريبة التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة في الموعد النظامي ، وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة والتي هي محل استئناف المكلف تحكمها نصوص نظامية واضحة وصريحة ، لذا فإن اللجنة ترى توجب غرامة تأخير السداد على هذه الضريبة بواقع (١%) عن كل يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الدفع للمستفيد ، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع المتعلقة بمصاريف المركز الرئيس غير المباشرة و الخدمات الاستشارية والرواتب والأجور المدفوعة لغير المقيمين وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

## البند الثامن : غرامة التأخير على فرق الضريبة .

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف مطالبته بعدم احتساب غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٥م بمصاريف المركز الرئيس.

وبعد إطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى مذكرة الاعتراض التي تقدم بها المكلف تبين لها أن قرار اللجنة الابتدائية في منطوقه وفي حيثياته لم يرد فيه ذكر لهذا البند، بالإضافة إلى أن مذكرة الاعتراض المقدمة لم تتضمن الاعتراض على هذا البند , لذلك ترى اللجنة صرف النظر عن بحثه .

## القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : قبول الاستئنافين المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن فرع شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (٢٠) لعام ١٤٣١هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : وفي الموضوع :

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مصاريف المركز الرئيس وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٢- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات ببند تأجير معدات وأوناش البالغ (٣٥٠,٠٠٠) ريال وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٣- رفض استئناف المصلحة في طلبها تعديل نتيجة الحسابات ببند الرواتب والأجور البالغ (٧,٢٦٦,٤٥٥) ريال وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٤- تأيد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٥- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة إلى أو المحملة من المركز الرئيس البالغة (٩,٢٤٠,٧٥٨) ريال , مع مراعاة حسم الضريبة المستقطعة من ضريبة الدخل الواجبة على المكلف , وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٦- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الاستشارية وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٧- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع المتعلقة بمصاريف المركز الرئيس غير المباشرة و الخدمات الاستشارية والرواتب والأجور المدفوعة لغير المقيمين وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٨- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بشأن بند غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٥م بمصاريف المركز الرئيس وفقاً للحيثيات الواردة في القرار .

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

وبالله التوفيق , , ,