

(القرار رقم ١٣٤٤ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

في الاستئناف رقم (١١٨٦/ض) لعام ١٤٣١هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٢/٢٠هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢١) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والداخل (المصلحة) على المكلف للعام ٢٠٠٧م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/٤/٣٠هـ كل من :و.....و.....، كما مثل المكلفو.....و..... .

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

الناحية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢١) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٦٨) وتاريخ ١٤٣١/١٠/١٨هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٧٥٧) وتاريخ ١٤٣١/١٢/١٨هـ ، كما قدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي بمبلغ (٢٨٩,١٠٥) ريال، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية :

البند الأول : ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في عدم قبول حسم إجمالي مبلغ الضريبة المسددة كدفعات معجلة أو ضرائب سنوات سابقة والاقتصار على حسم مبلغ ضريبة الدخل المفروضة بنسبة ٢٠% على الأرباح الموزعة للشريك الأجنبي لأغراض تحديد مقدار ضريبة الاستقطاع وفقاً لحيثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أن اللجنة الابتدائية أبدت وجهة نظر المصلحة فيما يتعلق بفرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة للشريك الأجنبي (شركة ط) وذلك استناداً إلى الفقرة (٦/ج) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه "لا يمنع من خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها"، كما أبدت اللجنة الابتدائية المصلحة في عدم قبول حسم إجمالي مبالغ الضريبة المسددة كدفعات معجلة أو ضرائب سنوات سابقة عند احتساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح المدفوعة للشريك غير المقيم، وذكرت اللجنة الابتدائية في قرارها أنه يجب الاقتصار على حسم مبلغ ضريبة الدخل المفروضة بنسبة ٢٠% على الأرباح الموزعة للشريك الأجنبي لأغراض تحديد مبلغ الأرباح الموزعة الخاضعة لضريبة الاستقطاع .

وأضاف المكلف أنه لا يتفق مع قرار اللجنة الابتدائية وذلك للأسباب التالية :

١- تم في شهر (٤) عام ٢٠٠٧م توزيع أرباح قدرها (١٢,٦٠٠,٠٠٠) ريال على النحو التالي :

الشركاء السعوديين	(٦,٤٢٦,٠٠٠) ريال
الشريك الأجنبي (ب)	(٦,١٧٤,٠٠٠) ريال
الإجمالي	(١٢,٦٠٠,٠٠٠) ريال

وطبقًا للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية يجب على الشركة استقطاع الضريبة عن الأرباح الموزعة الفعلية للشريك غير المقيم بعد حسم إجمالي ضريبة الدخل المسددة , وقد تم حسم إجمالي ضريبة الدخل المسددة لعام ٢٠٠٦م وقدرها (٥,٨٤٢,٣٩٣) ريال من إجمالي توزيعات الأرباح الموزعة البالغة (٦,١٧٤,٠٠٠) ريال حتى يتم فرض ضريبة استقطاع بواقع ٥% علي صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك الأجنبي (ب) وقدرها (٣٣١,٦٠٧) ريال , وقد تم احتساب ضريبة الاستقطاع على النحو التالي :

إجمالي الأرباح الموزعة المستحقة	(٦,١٧٤,٠٠٠) ريال
الضرائب المسددة	(٥,٨٤٢,٣٩٣) ريال
صافي الأرباح الموزعة فعليًا	(٣٣١,٦٠٧) ريال
ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة بواقع ٥%	(١٦,٥٨٠) ريال

كما تم احتساب الضرائب المسددة في عام ٢٠٠٦م على النحو التالي :

ضريبة الدخل المسددة لعام ٢٠٠٦م	(٥,٨٨٣,٢٧٢) ريال
ضرائب الدخل الإضافية لعام ٢٠٠٥م والمسددة خلال عام ٢٠٠٦م (٧٩,١٢١) ريال	
الإجمالي	(٥,٩٦٢,٣٩٣) ريال

ناقصا الضرائب المدفوعة بشأن مكافأة مجلس الإدارة (١٢٠,٠٠٠) ريال

إجمالي الضرائب المسددة لعام ٢٠٠٦م	(٥,٨٤٢,٣٩٣) ريال
-----------------------------------	------------------

٢- أنه التزم التزامًا كاملاً بالفقرة (٦/ج) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وسدد ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك غير المقيم (شركة ب) وقدرها (٣٣١,٦٠٧) ريال بموجب أمر التحصيل الصادر من بنك (ل) بمبلغ (١٦,٥٨٠) ريال، ولا يوجد أي خلاف بينه وبين المصلحة فيما يتعلق بفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة المدفوعة للشريك الأجنبي , وإنما ينحصر الخلاف بينه وبين المصلحة بشأن مبلغ ضريبة الدخل الواجبة الحسم من إجمالي الأرباح الموزعة للشريك الأجنبي , حيث يجب أن تفرض ضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك الأجنبي غير المقيم , أي بعد حسم إجمالي مبلغ ضريبة الدخل المسددة (أرباح العام التي تم منه دفع الأرباح الموزعة) بغض النظر عن الطريقة التي تم بها سداد ضريبة الدخل وبغض النظر عن وقت السداد, وإن عدم حسم إجمالي مبلغ ضريبة الدخل المسددة عن أرباح العام يمثل مخالفة واضحة من جانب المصلحة التي أصدرت العديد من الإيضاحات التي تؤكد احتساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة على صافي الأرباح الموزعة فعليًا , وبما أن الأرباح الموزعة دفعت من أرباح عام ٢٠٠٦م, لذا فإن كافة مدفوعات ضريبة الدخل التي تمت بشأن عام ٢٠٠٦م يجب أن تحسم من إجمالي الأرباح الموزعة والتي تتكون من :

- دفعات الضريبة المعجلة التي تمت خلال عام ٢٠٠٦م .
- الضرائب المسددة تحت الحساب للحصول على خطاب إفراج عن إيرادات مصرح عنها لعام ٢٠٠٦م .
- مبلغ الضريبة المسددة عند تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٦م .

٣- لا يوجد ما يسند وجهة نظر المصلحة من النظام الضريبي أو لائحته التنفيذية أو الإيضاحات الصادرة من قبل المصلحة في هذا الصدد، حيث أن ضريبة الدخل المعجلة مسددة بموجب المادة (٧٠) من نظام ضريبة الدخل التي أوجبت على المكلف أن يسدد تحت حساب الضريبة ثلاثة دفعات معجلة في أو قبل اليوم الأخير من الشهر السادس والشهر التاسع والشهر الثاني عشر من السنة الضريبية، ويتم معاملة الضرائب المعجلة المسددة كضريبة مسددة للسنة ويسمح بحسمها من إجمالي الضريبة المستحقة للسنة، وتأييداً لذلك المادة (٧٠/د) التي نصت على "تعد الدفعة المسددة بمقتضى هذه المادة دفعة على الحساب من إجمالي ضريبة المكلف عن السنة الضريبية المسددة عنها الدفعة"، كما أن الضريبة المسددة تحت الحساب لغرض الحصول على خطاب عدم ممانعة تمثل مدفوعات ضريبة دخل لعام ٢٠٠٦م وأن حقيقة دفعها مقدماً (ليس عند تقديم الإقرار الضريبي) يجب ألا يكون سبباً لعدم حسمها من إجمالي الأرباح الموزعة للشريك الأجنبي، وحيث أنه طبقاً للأنظمة يتعين على المكاوول حجز ١٠% من قيمة العقد لحين تقديم شهادة نهائية صادرة من المصلحة، وحيث أن الشهادة النهائية تصدر فقط بعد إجراء الربط وإنهاء وضع المكلف، وحيث إن إجراءات المصلحة تتمثل في أنه بإمكان المكلفين الحصول على خطاب إفراج عن عقد عند سداد الضريبة المستحقة على العقد، ونظراً لأن الشركة في حاجة خلال عام ٢٠٠٦م للإفراج عن بعض المبالغ المحتجزة لدى المكاولين، لذا قامت الشركة بسداد الضريبة المقدرة المستحقة على هذه العقود، وبما أن هذه المدفوعات تمت خلال السنة على حساب الضريبة المستحقة، فإنه يجب معاملتها كضريبة دخل مسددة عن عام ٢٠٠٦م وبالتالي يتوجب حسمها من الأرباح الموزعة المستحقة للشريك الأجنبي غير المقيم لاحتساب ضريبة الاستقطاع.

٤- أجرت المصلحة الربط على الشركة لعام ٢٠٠٦م، وقد حسمت المصلحة كافة المدفوعات الضريبية المذكورة سابقاً من ضريبة دخل عام ٢٠٠٦م وتسويتها مقابل الضريبة المستحقة لعام ٢٠٠٦م، ولم يرد في أي من الإيضاحات الصادرة من قبل المصلحة بأن الضرائب المتعلقة بالأعوام السابقة لا يمكن حسمها عند احتساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة لأن الضريبة المسددة بشأن العام السابق تتعلق بضريبة الدخل وتم سدادها فعلياً للمصلحة خلال العام وتم حسمها فعلياً من الأرباح الموزعة المدفوعة للشريك غير المقيم.

٣- أن إجمالي ضريبة الدخل وقدرها (٥٨٤٢,٣٩٣) ريال تتعلق بالربح المحاسبي وقدره (٥٦,٦٣١,٣٨٠) ريال لعام ٢٠٠٦م وأن إجمالي الأرباح الموزعة المدفوعة للشريك الأجنبي وقدرها (٦,١٧٤,٠٠٠) ريال تم دفعها من الأرباح المحاسبية لعام ٢٠٠٦م، ولم تقم الشركة مطلقاً بتوزيع الأرباح المتبقية لسنة ٢٠٠٦م للشريك الأجنبي (ب) لأن الشريك باع في شهر (٤) عام ٢٠٠٧م حصته للشركاء السعوديين في الشركة، وطبقاً لاتفاقية بيع الأسهم المبرمة بين الشركاء السعوديين في الشركة وشركة (ط) تم تحويل الأرباح غير الموزعة لعام ٢٠٠٦م لحقوق المساهمين السعوديين، ويتضح من قائمة التغيرات في حقوق المساهمين ضمن القوائم المالية المدققة للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٧/١٢/٣١م وهو العام التي تم فيه بيع الأسهم من قبل شركة (ط) أن إجمالي مبلغ الأرباح المبقاة الخاص بشركة (ط) (٧٦,٢٧٣,٢٩٢) ريال قد تم تحويله للشركاء السعوديين في الشركة، وأن صافي الأرباح الموزعة وقدرها (٣٣١,٦٠٨) ريال تم دفعها لشركة (ط) بعد حسم ضريبة الدخل المدفوعة لعام ٢٠٠٦م وقدرها (٥٨٤٢,٣٩٢) ريال، كما أن الترتيبات التجارية بين الأطراف (من خلال التوقيع على اتفاقية بيع الأسهم) لم تؤدي إلى وضع أعاق الخزنة السعودية عن استلام المستحق لها من مبالغ من خلال ضريبة الاستقطاع حيث تم توزيع الأرباح إلى شركة (ط) قبل عملية بيع الأسهم، وقد قامت الشركة بسداد ضريبة الدخل في عام ٢٠٠٧م (على الأرباح الخاصة بشركة (ب) حتى تاريخ بيع أسهمها في الشركة وقدرها (٣,٥٩٧,٣٣١) ريال، وكذلك ضريبة أرباح رأسمالية قدرها (١٨,٨٩٥,٦٩٨) ريال، كما أن الأخذ بالقيمة الدفترية للأسهم المباعة لاحتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية عند بيع الأسهم (باعتبارها الأعلى وذلك لأن الأرباح المرحلة لم يكن قد تم توزيعها) أدى إلى أرباح رأسمالية أكبر خاضعة لضريبة الدخل بواقع ٢٠%، لأنه لو كانت هذه الأرباح قد وزعت من قبل الشركة ولم تحول للشركاء السعوديين لكانت تخضع لضريبة الاستقطاع بواقع ٥% ولكانت القيمة الدفترية للأسهم أقل مما سينتج عنه أرباح رأسمالية أقل تخضع لضريبة الدخل بواقع ٢٠%.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المكلف قام بإخطارها عن بيع الشريك الأجنبي (ب) حصته في الشركة اعتباراً من ٢٠٠٧/٧/١٩م , وبناء على ذلك تم دراسة البيانات المقدمة وطلب من المكلف بموجب خطاب المصلحة رقم (١٢/٥٢٩٦) وتاريخ ١٤٢٨/١٠/١٧هـ بيان ما إذا تم توزيع أرباح خلال العام حيث ورد للمصلحة خطاب المكلف رقم (٢٠٠٨/٣٠٥٤م) وتاريخ ١٤٢٩/١/١٣هـ يفيد بوجود أرباح موزعة بمبلغ (١٢,٦٠٠,٠٠٠) ريال يخص الشريك الأجنبي (ب) منها مبلغ (٦,١٧٤,٠٠٠) ريال , وأفاد المكلف بأن الأرباح الموزعة فعلياً للشريك غير المقيم تبلغ (٣٣١,٦٠٧) ريال وهو ما يخضع لضريبة الاستقطاع حيث حسم إجمالي ضريبة الدخل المسددة لعام ٢٠٠٦م وقدرها (٥,٨٤٢,٣٩٣) ريال من إجمالي توزيعات الأرباح الموزعة كما يلي :

تاريخ أمر التحصيل	المبلغ	الحساب المسدد عنه
٢٠٠٦/٦/٢٦م	١,٠٣٩,١٤٦ ريال	ضريبة دخل
٢٠٠٦/٩/٢٧م	١,٠٣٩,١٤٦ ريال	ضريبة معجلة
٢٠٠٦/١٠/٢٧م	٥,٠٣٤ ريال	خطاب إفراج
٢٠٠٦/١١/٢٨م	١١,٨١٢ ريال	خطاب إفراج
٢٠٠٦/١٢/١٣م	١,٠٣٩,١٤٦ ريال	ضريبة معجلة
٢٠٠٦/١٢/٢٥م	٩٥٠,٠٠٠ ريال	ضريبة معجلة
٢٠٠٧/٢/١٠م	٧٩,١٢١ ريال	ضريبة لعام ٢٠٠٥م
٢٠٠٧/٤/١٦م	١,٧٩٨,٩٨٧ ريال	ضريبة دخل
المجموع	٥,٩٦٢,٣٩٢ ريال	=
يحسم ضريبة دخل على مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	١٢٠,٠٠٠ ريال	=
الإجمالي	٥,٨٤٢,٣٩٢ ريال	=

وأضافت المصلحة أنه بدراسة بيان الضرائب المذكورة بالجدول بعاليه تلاحظ أنها عبارة عن ضرائب عام سابق ودفعات معجلة ودفعات ضريبة تحت الحساب للإفراج عن عقود , وبالتالي لا تحسم من الأرباح الموزعة للشريك غير المقيم , وإنما الذي يجب حسمه هو ضريبة الدخل عن الأرباح الموزعة فقط , حيث أن نظام ضريبة الدخل فرض على شركات الأموال المقيمة ضريبة دخل بواقع ٢٠% طبقاً للفقرة (أ) من المادة (٧) من النظام. بالإضافة إلى ضريبة استقطاع بواقع ٥% في حالة توزيع الأرباح طبقاً للفقرة (أ) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية , وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها .

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 فرض ضريبة الاستقطاع على صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعلياً للشريك غير المقيم خلال عام ٢٠٠٧م بعد حسم كامل مبلغ الضريبة المسددة عن عام ٢٠٠٦م , في حين ترى المصلحة فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة بعد حسم ضريبة الدخل عن الأرباح الموزعة فقط , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام, وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم, ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية...) وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الخدمات, كما عرفت الفقرة (٦) من المادة (٦٣) من اللائحة

التنفيذية المقصود بالأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي :

أ- لا تخضع لضريبة الاستقطاع توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية .

ب- يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكاملة للشركة بما يتجاوز رأس المال .

ج- لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة) .

وبناء عليه ترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع يتم احتسابها على الربح القابل للتوزيع أي: على حصة الشريك غير المقيم في الأرباح الموزعة بعد حسم ضريبة الدخل المسددة عن هذه الأرباح، أو بمعنى آخر فإنه يسمح بحسم مبلغ كضريبة دخل من ضريبة الاستقطاع بما يعادل ضريبة الدخل المتعلقة بالأرباح الموزعة. وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه فرض ضريبة الاستقطاع علي صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك غير المقيم خلال عام ٢٠٠٧م بعد حسم كامل مبلغ الضريبة المسددة عن عام ٢٠٠٦م وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني : غرامة التأخير .

تضمنت مذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف مطالبته بعدم احتساب غرامة تأخير بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير عن تسديد ضريبة الاستقطاع .

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 من المكلف 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 الاستئناف المقدم من (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (٢١) لعام ١٤٣١هـ من الناحية الشكلية .

ثانيًا : وفي الموضوع :

١- رفض استئناف المكلف في طلبه فرض ضريبة الاستقطاع علي صافي الأرباح الموزعة المدفوعة فعليًا للشريك غير المقيم خلال عام ٢٠٠٧م بعد حسم كامل مبلغ الضريبة المسددة عن عام ٢٠٠٦م وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٢- صرف النظر عن بحث استئناف المكلف بشأن بند غرامة التأخير وفقًا للحيثيات الواردة في القرار .

ثالثًا : يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار .

وبالله التوفيق،،،