

## (القرار رقم ١٥٠٤ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

### في الاستئناف رقم (١٤٠٤/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/١٢/١هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (٢٣) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/٢/١٧هـ كل من: ... و... و...، كما مثل المكلف كل من: ... و... 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 الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٣) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٢١٤) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٢٩هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٣٣٤) وتاريخ ١٤٣٤/١/٢٢هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، 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 التقديرية لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) برفض اعتراض الشركة على ضريبة الاستقطاع على الأرباح الجزافية المحولة إلى المركز الرئيس للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المركز الرئيس في بلجيكا يقوم مباشرة بتوقيع اتفاقيات إدارة وتشغيل الفنادق مع مالكي الفنادق في المملكة مقابل أتعاب يتفق عليها، ويتم تأدية معظم الأعمال خارج المملكة، كما تتطلب شروط الاتفاقيات القيام بإرسال بعض العاملين إلى المملكة لإدارة وتشغيل الفنادق، وحيث إنه وفقاً لنظام ضريبة الدخل يعد ممارسة العمل من مكان دائم من الحالات التي تدخل ضمن المنشأة الدائمة، لذا تم التسجيل لدى المصلحة وتقديم الإقرارات الضريبية و دفع ضريبة الدخل، كما تم محاسبة الشركة من قبل المصلحة على أساس أرباح تقديرية بواقع ٨٠% من إجمالي الدخل وذلك لعدم مسك الشركة الدفاتر المحاسبية والسجلات داخل المملكة.

وقد قامت المصلحة أيضاً باحتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية البالغة ٨٠% من دخل الشركة على افتراض أنه تم تحويل الأرباح التقديرية إلى المركز الرئيس، وقد أيدت اللجنة الابتدائية المصلحة في قرارها حيث ورد فيه ما نصه (بعد الاطلاع على وجهة نظر

كل من الشركة والمصلحة وما ورد بمحضر جلسة المناقشة، تبين أن محور الخلاف بين الشركة والمصلحة يتمثل في مطالبة الشركة بعدم خضوع الأرباح الموزعة من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع لعدم وجود أرباح محولة من المنشأة الدائمة للمركز الرئيسي الذي يقوم بإبرام جميع العقود والاتفاقيات، بينما ترى المصلحة أنه تم احتساب ضريبة الاستقطاع على الأرباح المحولة طبقاً للفقرة (أ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام.

وطبقاً للمادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية، وحيث إن المتعارف عليه أن نتائج نشاط فروع الشركات الأجنبية والمنشآت الدائمة لغير المقيم تعود لصالح المراكز الرئيسية التي تستفيد من هذه الأرباح حتى لو كان السداد يتم مباشرة لتلك المراكز الرئيسية، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض الشركة على هذا البند).

وأضاف المكلف أن المنشأة الدائمة مسجلة لدى المصلحة لأغراض الضريبة فقط، وغير مسموح لها فتح حساب بنكي داخل المملكة لعدم وجود سجل تجاري، ويقوم المركز الرئيس خارج المملكة بإصدار الفواتير باسمه، ويرسلها إلى جهات التعاقد مباشرة، وتقوم جهات التعاقد بتحويل مستحقات المركز الرئيس مباشرة إليه، كما لا يوجد للمنشأة الدائمة بالمملكة أي خيار للتحكم في هذه التحويلات، وبالتالي فإن المنشأة الدائمة لم تقم بإجراء أي تحويل نقدي إلى المركز الرئيس.

وقد عرفت الفقرة رقم (٦) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية الأرباح الموزعة بأنها أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، وبالتالي فإن هذه الفقرة لا تنطبق على هذه الحالة، حيث إن المركز الرئيس للشركة هو الذي يقوم باستلام الإيرادات من داخل المملكة، فكيف يقوم بدفع ضريبة استقطاع عن نفسه؟

وأرفق المكلف تأييداً لوجهة نظره المستندات التالية:

- عينة من الاتفاقيات المبرمة بين المركز الرئيس وأصحاب الفنادق بالمملكة.

- الفواتير الصادرة من المركز الرئيس لعملائه بالمملكة.

- إشعارات البنك المدينة والتي تؤكد تحويل مالكي الفنادق الإيرادات إلى المركز الرئيس خارج المملكة.

لكل ما تقدم، يطلب المكلف عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية لعدم وجود أرباح محولة من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلماً أو غير مكلّف 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...)، كما أن الفقرة (ا) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تنص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... أرباح موزعة ٥%)، وتعرف الفقرة (٦) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية الأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة)، كما أوضحت الفقرة (ج/٦) من المادة المذكورة أنه (لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها).

ويتضح من هذه النصوص خضوع الأرباح الموزعة من المنشأة الدائمة لغير مقيم إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حتى مع خضوعها لضريبة الدخل، ولا يؤثر اختلاف المنشأة الدائمة لغير مقيم التي لها سجل تجاري و حسابات بالبنوك داخل المملكة عن المنشأة الدائمة لغير مقيم التي ليس لها سجل تجاري، وبالتالي ليس لها حسابات بالبنوك داخل المملكة، على أن الأمر في

ذلك الاختلاف لا يرتب مراكز قانونية مختلفة أمام المصلحة من حيث الالتزام الضريبي، فالأمر لا يعدو تسييراً على بعض المستثمرين الأجانب وعدم اشتراط حصولهم على سجل تجاري عند مزاوله بعض الأنشطة بالمملكة في ظروف خاصة. ويتم إخضاع الأرباح المحولة من المنشأة الدائمة لغير مقيم إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع، سواء تمت محاسبة المنشأة الدائمة بموجب القوائم المالية المدققة، أو تمت المحاسبة على أساس تقديري، والتي تعتبر ميزة نسبية منحها النظام الضريبي لبعض المكلفين، كما لا يغير من ذلك أن السداد يتم مباشرة من العملاء للمركز الرئيس، ويؤيد رأي المصلحة في إخضاع الأرباح الموزعة من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس لضريبة الاستقطاع أن كثيراً من الشركات التي تحاسب تقديرياً تسدد ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية وفق إقرارها، 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 الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية لعدم وجود أرباح محولة من المنشأة الدائمة في المملكة إلى المركز الرئيس، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية المحولة من المنشأة الدائمة في المملكة إلى المركز الرئيس، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين لها أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلِّفًا 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 الآتية:...)، وتم تحديد سعرها وفقًا لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرتين (٦٠١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تنصان على أنه (١- يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية: أرباح موزعة ٥%.

٦- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي: ج - لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها)، كما تنص المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل على (أ-يعد الدخل متحققًا من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ٦- أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.

ب) لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره.

ج) لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة).

وتطبيقًا لما ذكر أعلاه، ونظرًا لأن الإجراءات النظامية لا تسمح للمكلف (المنشأة الدائمة) في مثل هذه الحالة بفتح حسابات بنكية في المصارف السعودية لعدم وجود سجل تجاري، مما يضطر المكلف طبقًا لما ورد في استئنائه إلى تحويل كافة مستحقاته من إدارة الفنادق داخل المملكة إلى المركز الرئيس وذلك بواسطة مالكي الفنادق، وبما أن المكلف صرح في إقراراته الضريبية عن دخله من إدارة وتشغيل الفنادق، وأقر بأن أرباحه التقديرية تبلغ ٨٠% من إيراداته، وحيث إن المكلف يحاسب تقديرياً لعدم مسكه الدفاتر والسجلات داخل المملكة؛ لذا فإن الأرباح التقديرية التي أقر بها المكلف في إقراره الضريبي تُعد في حكم الأرباح الموزعة، ولا يغير من تكييفها القانوني كونها حولت من قبل مالكي الفنادق أو حولت مباشرة من قبل المكلف.

لكل ما تقدم، ترى اللجنة أن الأرباح الموزعة أو ما في حكم الموزعة (الأرباح التقديرية) تُعد دخلًا متحققًا من مصدر في المملكة، وبالتالي فهي من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### **البند الثاني: غرامة التأخير.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن جميع المعلومات كانت متاحة للمصلحة، ولم تخفي الشركة أي معلومات عن المصلحة، وبالتالي لا تستحق غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع، وذلك للأسباب الآتية:

١- أن ضريبة الاستقطاع المحتسب عنها غرامات تأخير تتعلق ببند معترض عليه، وحسب الإجراءات المتبعة وقرارات اللجنة الاستئنافية ووفقًا لأحكام الفقرة (ب) من المادة (الثامنة والستين) وفقرة (٢) من المادة (الحادية والسبعين) من اللائحة التنفيذية فإن غرامات التأخير تستحق في حال صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية أو ديوان المظالم.

٢- أن غرامة التأخير تحتسب عادة على البنود الاعتيادية التي يفترض من المكلف أن يكون على علم بها، وقد أشار النظام الضريبي إلى خضوع الشريك غير المقيم في الشركة المقيمة إلى ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة، وفي هذه الحالة لا يوجد شريك غير مقيم وشركة مقيمة.

٣- أن الربوط الصادرة عن المصلحة للأعوام السابقة لم تتضمن خضوع أرباح الشركات غير المقيمة لضريبة الاستقطاع. وبناءً عليه، يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية قد حددا التزامات المكلفين وتاريخ كل التزام، ونشر ذلك في الجريدة الرسمية، وبالتالي أصبح على كل مكلف الالتزام بما ورد فيه وإلا تعرض للغرامات المنصوص عليها، وهو ما تم تطبيقه على المكلف، ولا يتم الاحتجاج على ذلك بعدم العلم أو بخلاف أو ما شابه، ولذا ترى المصلحة نظامية إخضاع المكلف لغرامة التأخير وفقًا للمادة (٧٧) من النظام الضريبي.

### **رأي اللجنة:**

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقًا للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.

٢- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للمصلحة كما هو مطلوب".

كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي: ١-... وتسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد"، ونصت الفقرة (١-هـ) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية على أنه "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

بناءً عليه، وبما أن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على الأرباح التي في حكم الموزعة (الأرباح التقديرية) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل و لائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

#### القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة "أ" على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (٢٣) لعام ١٤٣٣ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،