

(القرار رقم ١٥٤٧ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقمي (١٤٦٧-١٤٨٩/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٤/١٥هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ وقامت اللجنة خلال ذلك للاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (١٥) لعام ١٤٣٤هـ الصادر بشأن الاعتراض على الربط الضريبي الذي أجرته المصلحة على المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٢/١٩هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف ... و....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المصلحة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (١٥) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٣٢٦) وتاريخ ١٤٣٤/٦/١٠هـ، وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١٥٦) وتاريخ ١٤٣٤/٧/١٠هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (١٩٤) وتاريخ ١٤٣٤/٨/١٠هـ، وقدم ما يفيد سداد الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من المصلحة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على رسملة الأرباح المبقاة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة للعامين محل الخلاف، وفقاً لحجيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الشركة قامت برسملة الأرباح المبقاة في عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م، ولم تقم الشركة باحتساب ضريبة استقطاع على رسملة تلك الأرباح المدورة استناداً إلى خطاب المصلحة رقم (٩/٩٤١) وتاريخ ١٤٢٦/٢/١٨هـ الذي ينص على "بالنسبة لاستفساركم عن مدى خضوع حصة الشريك غير المقيم من الأرباح المحولة للاحتياطي العام أو لزيادة رأس المال لضريبة الاستقطاع من عدمه، نفيديكم بأن الأرباح المحولة للاحتياطيات النظامية أو لزيادة رأس المال لا تخضع لضريبة الاستقطاع عند التحويل، مع ملاحظة أنه في حالة التصفية الجزئية أو الكلية للشركة فإن الأرباح المحولة للاحتياطي النظامي ولزيادة رأس المال لن يتم إدراجها ضمن رأس المال المدفوع بغرض تطبيق الفقرة (٦/ب) من البند (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص (يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكلية للشركة بما يتجاوز رأس المال المدفوع) مما يعني فرض ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على أي مبلغ يتجاوز رأس المال المدفوع المحول من مصادر خلاف أرباح النشاط".

وأضاف المكلف أن اللجنة الابتدائية اعتبرت رسملة الأرباح المبقة بمثابة توزيع أرباح على الشركاء غير السعوديين استنادًا إلى خطاب المصلحة رقم (٩/٤٣٤٤) وتاريخ ١٦/٨/١٤٢٩هـ والذي تم إصداره ردًا على استفسار أحد المكلفين حيث أوضحت المصلحة في خطابها أن رسملة الأرباح المبقة تعد بمثابة توزيع للأرباح , وعليه ستكون خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% , والشركة لا توافق على خطاب المصلحة في هذا الخصوص وذلك للأسباب التالية:

١- أن خطاب المصلحة رقم (٩/٤٣٤٤) وتاريخ ١٦/٨/١٤٢٩هـ صدر في عام ٢٠٠٨م , بينما تمت رسملة الأرباح في عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م استنادًا إلى خطاب المصلحة رقم (٩/٩٤١) وتاريخ ١٨/٢/١٤٢٦هـ الموافق (٢٨/٣/٢٠٠٥م) , ووفقًا لتوجيهات المصلحة في الخطاب, فإن الشركة لم تقم بسداد أي ضريبة استقطاع على المبالغ التي تمت رسملتها من الأرباح المبقة للعامين ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

٢- أن خطاب المصلحة رقم (٩/٤٣٤٤) قد صدر بتاريخ ١٦/٨/١٤٢٩هـ الموافق (١٧/٨/٢٠٠٨م) وهذا يعني أنه صدر بعد مرور ثلاثة أعوام من إصدار الخطاب رقم (٩/٩٤١) وتاريخ ١٨/٢/١٤٢٦هـ, وليس من العدل في شيء بالنسبة للمكلف أن يعاني بسبب التفسيرات المتباينة للنظام من قبل المصلحة, إضافة إلى ذلك قيام المصلحة بتطبيق تفسيرها المعدل بأثر رجعي, وقد أصبح عرقًا سائدًا أن تقوم المصلحة وكذلك لجان الاعتراض بتطبيق أنظمة جديدة أو تفسيراتها من تاريخ صدورهما, بحيث إن كل المكلفين الذين استلموا ربوطهم وفق الأنظمة والتفسيرات القديمة لنفس الفترة تتم معاملتهم بطريقة متساوية وعادلة.

٣- أن خطاب المصلحة رقم (٩/٩٤١) وتاريخ ١٨/٢/١٤٢٦هـ الذي صدر إجابة لاستفسار أحد المكلفين حول إمكانية فرض ضريبة الاستقطاع على مبالغ الأرباح المبقة التي تمت رسملتها , يعد متوافقًا مع المادة رقم (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي تنص على أنه "يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكلية للشركة بما يتجاوز رأس المال المدفوع".

٤- أن الضريبة المستقطعة تفرض على أساس الدفعات الفعلية وليست على أساس الدفعات المفترضة "دفعات تقديرية" , وليس من العدل أن يقوم المساهمون غير المقيمين بإرسال اعتمادات مالية إلى المملكة لدفع الضريبة على مبالغ لم يستلموها, ولو كان واضح النظام يقصد ذلك لكانت صياغة النظام تنص على أن الضريبة المستقطعة تكون مستحقة وواجبة الأداء على السداد الفعلي أو التقديري بالنسبة لغير المقيم.

٥- أن القاعدة الأساسية لتطبيق ضريبة الاستقطاع هي أنها تفرض على الدفعات المدفوعة لجهات غير مقيمة أكثر من أنها مجرد قيد في الدفاتر طبقًا للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة, استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع".

٦- ردًا على السؤال رقم (٣٠) من الأسئلة الأكثر شيوعًا الواردة في موقع المصلحة على الانترنت , فقد أوضحت المصلحة أن العبرة في سداد ضريبة الاستقطاع هو تاريخ الدفع.

ويتضح مما ورد أعلاه أن ضريبة الاستقطاع يتم فرضها على الدفعات المدفوعة لجهات غير مقيمة وليس على أساس القيود الدفترية.

وأضاف المكلف أن الشركة لم تقم بتسجيل أي تدفق للموارد المالية , وأن المساهم كذلك لم يقم بتسجيل أي تدفق للموارد في دفاتره, وبالأحرى فإن القيد المحاسبي لرسملة الأرباح المبقة هو إعادة تصنيف فعلية للمبالغ من حساب إلى آخر , وبالنظر لما ورد أعلاه, فإنه من غير المنصف أن يتوقع من المساهم الأجنبي أن يقوم بسداد ضريبة استقطاع على تلك المبالغ التي لم يتم استلامها أصلًا.

بناءً على ما سبق يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبقة التي تمت في عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت باحتساب ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة من الأرباح المبقة للشريك الأجنبي والتي استخدمت في زيادة رأس المال طبقاً للمادة (١٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل , حيث إن هذه المبالغ تعد في حكم المدفوعة.

وتوضح المصلحة أن المحاسب القانوني للمكلف كان قد استفسر بشأن أحد المكلفين على هذا البند وتم إجابته بخضوعه لضريبة الاستقطاع بخطاب المصلحة رقم (٩/٤٣٤٤) وتاريخ ١٦/٨/١٤٢٩هـ , ولذلك تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبقة خلال عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م, في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة من الأرباح المبقة للشريك الأجنبي والتي استخدمت في زيادة رأس المال, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (١٣) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على أنه "...قام الشركاء بتعديل عقد تأسيس الشركة حيث تم تحديد رأس مال الشركة بمبلغ (٩١,٤٠٠,٠٠٠) ريال , ولكن نتج عن عملية دمج حسابات الشركة وشركة ب رأس مال بمبلغ (٨٠,٧٠٠,٠٠٠) ريال , والذي يتكون من رأس مال الشركة (أ) قبل عملية الدمج بمبلغ (٥٠,٧٠٠,٠٠٠) ريال ورأس مال شركة (ب) قبل عملية الدمج بمبلغ (٣٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال.

وعليه قامت الشركة بقرئ الفرق البالغ (١٠,٧٠٠,٠٠٠) ريال خلال عام ٢٠٠٥م برسمة مبلغ (٢,٦٠٠,٠٠٠) ريال من حساب أرباح مبقة وبقيد مبلغ (٨,١٠٠,٠٠٠) ريال في حساب رأس المال المكتتب وغير المدفوع , وقد قيد الجانب المدين في حساب مطلوب من الشركاء وقد تم تصنيف حساب المطلوب من الشركاء في القوائم المالية المقارنة المرفقة لعام ٢٠٠٥م ضمن حقوق الشركاء لإظهار جوهر هذه المعاملة.

في ٨/٧/٢٠٠٦م قرر مجلس الإدارة توزيع أرباح مرحلية بمبلغ (٨,١٠٠,٠٠٠) ريال وقد تم تسويتها مقابل المطلوب من الشركاء لزيادة رأس المال وبالتالي تم زيادة رأس المال إلى (٩١,٤٠٠,٠٠٠) ريال كما في ٣١/١٢/٢٠٠٦م."

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ 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 الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (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...), كما تنص الفقرة (أ) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل على "يعد الدخل من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ٦- أرباح الأسهم أو أرباح الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة".

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية المذكورة أعلاه مرتبطة بعمليات الدفع , وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعيار واضح للاعتبار واقعة الدفع قد 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 سوف يؤدي إلى عدم خضوع واقعة التسوية أو المقاصة أو رسملة الأرباح المبقة على الرغم من

وجود مبالغ تم دفعها وإن لم يكن بصورتها الاعتيادية المتمثلة في الدفع المباشر , وبالتالي قد يؤدي ذلك إلى استغلالها في عمليات التجنب الضريبي, لذا فإن هذه اللجنة ترى أن جوهر واقعة الدفع يتمثل في سداد المبالغ 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 من خلال رسملة الأرباح المبقاة , أو أي وسائل أخرى بما يحقق في نهاية الأمر إبراء الذمة المالية بين الأطراف المتعاملة, ومعنى ذلك أن رسملة الأرباح المبقاة يعد أسلوباً ووسيلة من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبدل لعمليات الدفع الاعتيادية, وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبقاة خلال عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) بتأييد المكلف في اعتراضه على فرض غرامة التأخير, وفقاً لحثيات القرار. استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه تم فرض غرامة تأخير بنسبة ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير تحتسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ والفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ. وتوضح المصلحة أنه تم فرض غرامة التأخير بقوة النظام , ولا يجوز للمصلحة أو أي جهة إعفاء أي مكلف من غرامة التأخير إلا بنص نظامي, حيث لا يجوز الاتفاق على ما يخالف النظام , إضافة إلى أن اللجنة الابتدائية أيدت المصلحة حول خضوع الأرباح الموزعة التي تم استخدامها لزيادة رأس المال لضريبة الاستقطاع , ويترتب على ذلك إلزام المكلف بتسديد هذه الضريبة وما يترتب عليها من غرامة تأخير وفقاً للنظام.

في حين يرى المكلف حسب وجهة نظرة المبينة في القرار أن ضريبة استقطاع على الأرباح الموزعة تعد محل خلاف حقيقي بين المصلحة والشركة , وبالتالي يجب معه عدم فرض غرامة التأخير على الضريبة الناتجة عن ذلك.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ الإستحقاق حتى تاريخ السداد , في حين يرى المكلف عدم فرض غرامة التأخير, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث إن فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح بـ"رسملة الأرباح المبقاة" يُعد محل خلاف حقيقي مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد, على أن تحتسب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:
أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدمين من مصلحة الزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (١٥) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.
ثانياً: الناحية الموضوعية.

- ١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على رسملة الأرباح المبفاة خلال عامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.
 - ٢- رفض استئناف المصلحة في طلبها فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد, على أن تحتسب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي.
- ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق,,,