

## (القرار رقم ١٥٨٦ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

### في الاستئناف رقم (١٤٩٠/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٧/٢٥هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة 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 الثالثة بالرياض رقم (٢٠) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٤/٢٣هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف كل من: ... 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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٠) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٣٣٠) وتاريخ ١٤٣٤/٦/٢٤هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٢٠١) وتاريخ ١٤٣٤/٨/٢١هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفح خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

##### البند الأول: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٢) بتأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحولة خلال الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م، وفقاً لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن أعمال الشركة بالمملكة تتم عن طريق المنشأة الدائمة المسجلة فقط لدى المصلحة لأغراض الضريبة نظراً لقيام المركز الرئيس بتأدية معظم الأعمال خارج المملكة.

ويقوم المركز الرئيس للشركة في أمريكا بإبرام عقود خدمات تشغيل فنادق مع جهات التعاقد (مالكي الفنادق) بالمملكة، ويتم تنفيذ معظم الأعمال خارج المملكة عن طريق موظفي المركز الرئيس، كما أن الشركة خلال الأعوام من ٢٠٠١م ولغاية ٢٠٠٨م غير مسجلة لدى الهيئة العامة للاستثمار أو وزارة التجارة، كما أنه لم يتم توظيف موظفين للمركز الرئيس داخل المملكة، وأيضاً ليس للمركز الرئيس دفاتر وسجلات محاسبية داخل المملكة، وغير مسموح للمنشأة الدائمة فتح حساب بنكي داخل المملكة لعدم وجود سجل تجاري، ويقوم المركز الرئيس في أمريكا بإصدار الفواتير باسمه ويرسلها إلى جهات التعاقد مباشرة، ومن ثم تقوم جهات التعاقد بتحويل مستحقات المركز الرئيس مباشرة خارج المملكة.

إن فرع الشركة بالمملكة عبارة عن منشأة دائمة يقوم مركزه الرئيس بإبرام جميع العقود والاتفاقيات وأن فواتير المطالبات الخاصة بأعمال الشركة يتم إعدادها بواسطة المركز الرئيس خارج المملكة، كما أنه يتم سدادها بتحويل مباشر من أصحاب الفنادق إلى المركز الرئيس خارج المملكة ، كما أنه لا يوجد للمنشأة الدائمة بالمملكة أي خيار للتحكم في التحويلات، وبالتالي فإن المنشأة الدائمة للمركز الرئيس لم تقم بإجراء أي تحويل للأرباح إلى المركز الرئيس ، بمعنى أنه لا يوجد أي تحويل نقدي من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيس ، وبالتالي فإن نص الفقرة رقم (٦) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لا ينطبق على حالة الشركة ولا تستحق ضريبة الاستقطاع ، كما أن المركز الرئيس هو نفسه المنشأة الدائمة ، فكيف يقوم المركز الرئيس بالتحويل لنفسه ، ومن ثم إخضاع الأرباح التي حققها لضريبة الاستقطاع.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بإخضاع الأرباح المحولة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع بموجب المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية.

أما ما ذكره المكلف من أن المركز الرئيس يقوم باستلام كامل الإيرادات من داخل المملكة وليس المنشأة الدائمة له ، وبالتالي فإن المنشأة الدائمة للمركز الرئيس لم تقم بإجراء أي تحويل للأرباح للمركز الرئيس، نفي أن هذا الإجراء يتضمن تحويل المنشأة الدائمة لكامل إيرادات العقد ومن ضمن هذه الإيرادات أرباح العقد التي أقر بها المكلف ضمن إقراراته الضريبية المقدمة للمصلحة والتي قام بسداد ضريبة الدخل عنها.

#### 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 الموزعة ، في حين ترى المصلحة فرض ضريبة استقطاع على تلك الأرباح ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع 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 أن الفقرتين (ج) و(د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "الأشخاص الخاضعين للضريبة:

ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة،

د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة"، كما تبين أن الفقرتين (١) و(٢) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية تنص على "١- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... ، كما تطبق 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، ٢- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (٦٨) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حدتها تلك المادة"، كما تنص الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على أنه "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً 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 الأعمال والخدمات، كما تبين أن الفقرتين (٦٩) و(٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "١- يخضع غير المقيم للضريبة عن المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: أرباح موزعة ٥٠% ، 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 متحققاً 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".

وترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية مرتبطة بعمليات الدفع , وفي ظل غياب تحديد دقيق ومعياري واضح لاعتبار واقعة الدفع قد تمت من خلال ما ورد من نصوص في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية , ونظراً لأن الأخذ بالمعنى الشكلي لعملية الدفع على أنها عمليات السداد الاعتيادية المعروفة واعتبار أنه المعيار الوحيد لتحديد واقعة الدفع قد يؤدي إلى عدم خضوع مقابل العمليات أو الخدمات التي تتم بين 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 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، كما 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 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 ووسيلةً من وسائل الدفع التي يمكن أن تستخدم كبديل لعمليات الدفع الاعتيادية.

ونظراً لأن الإجراءات النظامية لا تسمح في مثل حالة المكلف (المنشأة الدائمة) بفتح حسابات بنكية في المصارف السعودية لعدم وجود سجل تجاري , مما يضطر المكلف طبقاً لما ورد في استئنائه إلى تحويل كافة مستحقاته من إدارة الفنادق داخل المملكة إلى المركز الرئيس وذلك بواسطة مالكي الفنادق , وبما أن المكلف يحاسب تقديرياً لعدم مسكه الدفاتر والسجلات داخل المملكة , ولكونه مُقراً بأن أرباحه التقديرية تبلغ ٨٠% من إيراداته المتمثلة في إدارة وتشغيل الفنادق.

لذا ترى اللجنة أن تلك الأرباح في حكم الأرباح الموزعة , بغض النظر عن قام بتحويلها سواء كان ذلك التحويل من قبل مالكي الفنادق أو من قبل المكلف , ومن ثم تُعد هذه الأرباح دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، فهي من الدخول الخاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% , وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة.

### البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/٤) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة للأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠٠٨م وفقاً لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن جميع المعلومات كانت متاحة للمصلحة وأن المنشأة الدائمة لم تخفي أي معلومات , وقد نتجت ضريبة الاستقطاع من تغيير أساسي في طريقة وأساس احتساب ضريبة الاستقطاع , وكانت المصلحة

مقتنعة بعدم خضوع الشركة لضريبة الاستقطاع على الأرباح الموزعة، وبعد مرور ما يزيد عن (٧) أعوام قامت المصلحة بتغيير ذلك، وبالتالي ليس من العدالة أن تقوم المصلحة بفرض ضريبة الاستقطاع ومن ثم إخضاعها لغرامة التأخير.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير بموجب المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية.

#### 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 غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع، في حين ترى المصلحة خضوع ضريبة الاستقطاع لغرامة التأخير، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن الفقرة (ج) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة وغرامة التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) 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 التقديرية الموزعة توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وحيث إن المكلف لم يستقطع الضريبة ولم يوردها للمصلحة وفقاً للنظام، لذا فإن اللجنة ترى إخضاع ضريبة الاستقطاع غير المسددة لغرامة التأخير وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة.

## 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 الثالثة بالرياض رقم (٢٠) لعام ١٤٣٤ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١ - رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الموزعة , 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,,,