

(القرار رقم ١٦٤٨ الصادر في العام ١٤٣٨هـ)

في الاستئنافين رقم (١٥٧٢ و١٥٧٧/ض) لعام ١٤٣٥هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٨/٢/٢١هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة رقم (٧) لعام ١٤٣٥هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف للأعوام المالية من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/١٠/١٥هـ كل من: و..... و.....، كما مثل المكلف كل من: و.....

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

الناحية الشكوية:

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (٧) لعام ١٤٣٥هـ بموجب الخطاب رقم (٣٩٨) وتاريخ ١٤٣٥/٢/٢٦هـ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٥٠) وتاريخ ١٤٣٥/٣/١٣هـ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٥٨) وتاريخ ١٤٣٥/٣/٢٥هـ، وقدم ضمناً بنكياً بالفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي؛ وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقدمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيان الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: الإقرار الموحد.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/١) برفض اعتراض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل له بإقرار زكوي وضريبي مستقل عن شركته الأم؛ وفقاً لحثيات القرار، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحاً أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية، وقد جاءت وجهة نظره في القرار الابتدائي أن شركة (أ) لا توافق على الربط الزكوي الصادر عن الهيئة العامة للزكاة والدخل؛ الذي يعتبر شركة (أ) كمنشأة مستقلة بذاتها دون أخذ الشركة الأم وهي بنك (ب) الذي يمتلك شركة (أ)، كما تم إبلاغ الهيئة العامة للزكاة والدخل به في الخطاب رقم (١٢/١٢٠٢/٢) وشركة (أ) على قناعة تامة أن الربط الزكوي كان يتوجب إجراؤه على أساس موحد وفقاً للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥)، كما أنه لغرض ممارسة رقابة أكبر على القطاع البنكي في المملكة؛ فقد طلبت الجهة الرقابية من جميع البنوك في المملكة تأسيس شركات جديدة مملوكة بالكامل لها وتحويل أعمال السمسرة والاستثمار إلى هذه الشركات الجديدة؛ والتزاماً منه بتوجيهات الجهة الرقابية فقد أسس بنك (ب) منشأة مستقلة تماماً ذات شخصية اعتبارية مستقلة باسم شركة (أ) كشركة مساهمة سعودية مغلقة، ومرة أخرى لاستيفاء المتطلبات النظامية التي لم تكن تسمح حينئذ بتأسيس شركة مملوكة بالكامل لمساهم واحد؛ فقد تم تسجيل شركة (أ) كشركة مملوكة بنسبة ٩٩,٩٩% لبنك (ب) واحتفظ أربعة من أعضاء مجلس

إدارة بنك (ب) بالأسهم المتبقية؛ أي بنسبة ٠,٠١% (أي بنسبة ٠,٠٢٥% لكل منهم) باعتبارهم "مساهمين معينين" بالنيابة عن بنك (ب)، ولم يكتب المساهمون المعينون في رأس المال مقابل تملكهم نسبة ٠,٠٢٥% من الأسهم لكل منهم بصفتهم "مساهمين معينين" في شركة (أ)، كما لم يكن يحق لهم الحصول على أية توزيعات أرباح؛ وعليه فإن ١٠٠% من ربح شركة (أ) يذهب إلى بنك (ب) في نهاية السنة، وتأييداً لذلك فقد قدم بنك (ب) تأكيداً من المساهمين المعينين بالخطاب رقم (٢٠٢-٠٩٧٩-١٢) انظر الملحق رقم (٢) المرفق؛ ولذا فإن شركة (أ) يناسب عنها كشركة تابعة مملوكة بالكامل لبنك (ب) في القوائم المالية المقدمة إلى كل من مؤسسة النقد العربي السعودي ووزارة التجارة والصناعة؛ ووفقاً للفقرة الأولى من القرار الوزاري رقم (١٠٠٥) فإن بنك (ب) مطالب بتقديم إقرار موحد عن جميع أعماله في المملكة بما في ذلك شركة (أ) باعتبارها شركة تابعة مملوكة بالكامل لبنك (ب)؛ وبناءً عليه فقد طلب بنك (ب) من الهيئة العامة للزكاة والدخل بالخطاب رقم (٠٢-٠٥٤٨-٠٩) السماح له بتقديم إقرار موحد لبنك (ب) وشركة (أ)؛ ولكن لأن الهيئة العامة للزكاة والدخل لم تكن موافقة على طلب بنك (ب)؛ فقد قدم كل من بنك (ب) وشركة (أ) إقراره المستقل للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١١م، ولاحقاً لذلك فقد قدم بنك (ب) حساب الزكاة على أساس موحد، وطلب من الهيئة العامة للزكاة والدخل إجراء الربط على نفس الأساس؛ ووفقاً للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥)، وفي وقت لاحق أصبحت شركة (أ) شركة تابعة مملوكة بالكامل، كما تم إبلاغ الهيئة العامة للزكاة والدخل به بالخطاب رقم (٠٢-١٢٠٢-١٢)، حيث سمحت هيئة السوق المالية بالخطاب رقم (٣١٣٢/٦) بتاريخ ١٤٣٣/٧/٨هـ بنقل أسهم شركة (أ) التي يحتفظ بها "المساهمون المعينون" ونسبتها ٠,٠١% إلى (ب). وتلخص الشركة موقفها في أنه بالنظر لأن شركة (أ) منشأة مملوكة ملكية كاملة لبنك (ب)، وأن بنك (ب) قد قدم قوائم مالية موحدة؛ أي لبنك (ب) وشركة (أ) كمنشأة واحدة تعد قوائم مالية واحدة وتقدمها إلى كل من مؤسسة النقد العربي السعودي ووزارة التجارة والصناعة؛ فإن شركة (أ) على قناعة تامة أن الربوط للسنوات من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١١م يجب أن تقوم على أساس توحيد الشركة والشركة الأم وليس على أساس الشركة كمنشأة قائمة بذاتها؛ وبناءً عليه فإن شركة (أ) ترجو من الهيئة العامة للزكاة والدخل إصدار ربط معدل على أساس موحد كما سبق وإن تم طلبه في الخطاب رقم (١٢/٩٧٩/٠٢) ورقم (١٢/١٢٠٢/٠٢).

وباطلاع ممثلي الهيئة على وجهة نظر المكلف ذكر ممثلوها أن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها المتمثل بالربط على الشركة مستقلة عن البنك حيث إن البنك لا يمتلك الشركة بنسبة ١٠٠% طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٠٠٥) لعام ١٤٢٨هـ؛ مع العلم أن الهيئة ردت على طلبات المكلف بالرفض بخطابها رقم (١٢/٢٤٢٥) وتاريخ ١٤٣٠/٥/١هـ، وقد ذكرت اللجنة الابتدائية الثالثة في القرار الابتدائي (وحيث إن ما ادعاه المكلف هو مخالفة صريحة لنظام الشركات؛ وبخاصة المادة السابعة التي تنص على أن "يتقاسم جميع الشركاء الأرباح والخسائر؛ فإذا اتفق على حرمان أحد الشركاء من الربح أو على إعفائهم الخسارة كان هذا الشرط باطلاً..." وحيث إن الحالة النظامية للمكلف في سنوات الخلاف تبين أنه شركة مملوكة لأكثر من طرف؛ فإنه ملزم بتقديم إقرار زكوي وضريبي مستقل).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف محاسبته والربط عليه للأعوام محل الاستئناف على أساس إقرار موحد للشركة الأم بنك (ب)، في حين أن الهيئة تتمسك بمحاسبته والربط عليه على أساس إقرار مستقل للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أولاً) من قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٢٨هـ التي تنص على "يجب على الشركة القابضة وشركاتها التابعة المملوكة لها بالكامل تقديم حسابات موحدة تشمل الشركة القابضة والشركات التابعة لها؛ سواءً كانت تلك الشركات التابعة مسجلة داخل المملكة أم خارجها، وتتم محاسبته على أساس ما تظهره نتيجة هذه الحسابات بوعاء زكوي واحد"، وبالرجوع إلى المادة (٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ التي حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة ومنهم ما نصت عليه في الفقرة (أ) على أنه "شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين" والفقرة (ب) من المادة (٦) التي نصت على أنه "الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة هو حصص

الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام"، والمادة (٦٠) التي نصت في الفقرة (أ) على أنه "يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقًا للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة"، ونصت في الفقرة (ب) على أنه "يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المائة وعشرين يومًا من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار"، ونصت في الفقرة (ج) على أنه "على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي:

١- شركة أموال مقيمة.

٢- غير مقيم منشأة دائمة في المملكة.

٣- شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط.

وكذلك الفقرة (١) من المادة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ التي نصت على أنه "تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين، ولا تعد حصص غير السعوديين في الشركات السعودية المختلطة التي تشارك في شركة أموال مقيمة حصصًا سعودية لأغراض هذا النظام".

وحيث تبين أن شركة (أ) (المكلف) تم تأسيسها بتاريخ ٢٧/فبراير/٢٠٠٨م كشركة مساهمة سعودية مغلقة (شركة أموال مقيمة) وفقًا لنظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦) وتاريخ ٢٢/٣/١٣٨٥هـ، ويملكها خمسة شركاء منهم بنك (ب) (شركة أموال مقيمة ويمتلك ملكية مباشرة حصة بنسبة ٩٩,٩٩% في الشركة، وبنك (ب) مملوك بنسبة ٩٤,١٧% لمساهمين سعوديين و٥,٨٣% لمساهمين غير سعوديين)؛ واستنادًا إلى الفقرة (أ) من المادة (٢) والفقرة (ب) من المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل، وكذلك الفقرة (١) من المادة (١) من اللائحة التنفيذية؛ فإنها تخضع للضريبة عن حصص الشركاء غير السعوديين في (ب) وملزمة بموجب الفقرة (ج/١) من المادة (٦٠) من نظام ضريبة الدخل بتقديم إقرار ضريبي مستقل عن الشركة الأم، وأن نصت عليه الفقرة (أولاً) من قرار وزير المالية رقم (١٠٠٥) وتاريخ ٢٨/٤/١٤٢٨هـ ينطبق على الشركات القابضة المملوكة لشركاء سعوديين وتخضع للزكاة بالكامل، ولا ينطبق على الشركات القابضة المملوكة لشركاء سعوديين وشركاء غير سعوديين (مختلطة)؛ وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في محاسبته والربط عليه على أساس إقرار موحد للشركة الأم بنك (ب)، وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تطبيق ضريبة الاستقطاع على أرباح الأسهم الموزعة إلى بنك (ب).

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/٦) برفض اعتراض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل له بدفع ضريبة الاستقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين في توزيعات الأرباح وفقًا لحثيات القرار، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحة أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية وقد جاء وجهة نظره في القرار الابتدائي أنه كما تم بيانه في النقطة (١) فإن شركة (أ) منشأة مملوكة بالكامل لبنك (ب) ويتم تقديم إقراراتها الضريبية والذكوية بناء على حصة المساهمين السعوديين وغير السعوديين في بنك (ب) (أي ٩٤,١٦٦٧% للمساهمين السعوديين و٥,٨٣٣٣% للمساهمين غير السعوديين).

ويرى المكلف أن الهيئة العامة للزكاة والدخل قد فهمت خطأ أن توزيعات الأرباح من شركة (أ) قد دفعت إلى المساهم غير السعودي؛ وبناء عليه فرضت الهيئة العامة للزكاة والدخل ضريبة استقطاع بتطبيق النسبة المئوية لحصة المساهمين غير السعوديين في بنك (ب)، وفي الواقع إن توزيعات الأرباح قد دفعت إلى بنك (ب) باعتباره منشأة سعودية، ولم يتم تحويل أي

مبالغ خارج المملكة، ولا شك أن الهيئة العامة للزكاة والدخل تقدر أن ضرائب الاستقطاع، وفقاً للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية، تنشأ فقط إذا تم دفع مبلغ إلى جهة غير مقيمة، ومن المؤكد أن شركة (أ) باعتبارها مملوكة بنسبة ١٠٠% لبنك (ب) قد قامت بتحويل جميع توزيعات أرباحها إلى بنك (ب)؛ لذا فإن ضريبة الاستقطاع تستحق فقط من قبل بنك (ب) ويسددها البنك عندما يدفع توزيعات أرباحه إلى المساهم غير السعودي فيه.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة تترك بصحة إجراءاتها حيث إن التسوية في الحسابات تعتبر واقعة دفع؛ ولهذا تم فرض ضريبة الاستقطاع على الشركاء غير السعوديين، بالإضافة إلى أن الشركة تقرر بأنها مملوكة لكل من الشركاء السعوديين وغير السعوديين، وليس لبنك (ب) باعتباره شركة سعودية؛ فإن أي توزيع للربح يشمل الطرفين السعودي وغير السعودي.

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 إخضاع حصة المساهمين غير السعوديين في الأرباح الموزعة لبنك (ب) لضريبة الاستقطاع، في حين تترك الهيئة بإخضاعه لضريبة الاستقطاع للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على القوائم المالية تبين أن شركة (أ) (المكلف) مملوكة لخمس شركة أخرى بنسبة ٩٩,٩٩% وأربعة مواطنين سعوديين بنسبة ٠,٠١%؛ وتبين أن بنك (ب) يمتلك ملكية مباشرة حصة بنسبة ٩٩,٩٩% في الشركة، وبنك (ب) مملوك بنسبة ٩٤,١٧% لمساهمين سعوديين و ٥,٨٣% لمساهمين غير سعوديين.

وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ التي تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلماً 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، والفقرة (أ/٦) من المادة الخامسة التي نصت على أن من مصادر الدخل "أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة"، والفقرة (٦) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ التي عرفت 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).

وكذلك المادة (٧٤) التي حددت تاريخ تطبيق ضريبة الاستقطاع بأنه "تطبق أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام على المبالغ المدفوعة في أو بعد ١٣/٦/١٤٢٥هـ الموافق ٣٠/٧/٢٠٠٤م".

وحيث إن التوزيع تم من المكلف (شركة أموال مقيمة) إلى بنك (ب) (شركة أموال مقيمة)، فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح الموزعة لبنك (ب) (شركة أموال مقيمة) لضريبة الاستقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث: تطبيق ضريبة استقطاع على الأتعاب المهنية والاستشارية.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/٦) برفض اعتراض المكلف على مطالبة الهيئة العامة للزكاة والدخل له بدفع ضريبة الاستقطاع عن أتعاب الخدمات المهنية وفقاً لحثيات القرار، واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضحاً أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية، وقد جاء وجهة نظره في القرار الابتدائي أنه كما تقدم بيانه فإن شركة (أ) مملوكة بالكامل لبنك (ب)، وبموجب عقد الخدمة المبرم بين بنك (ب) وشركة (أ)؛ فإن ضريبة الاستقطاع المتعلقة بشركة (أ) يسددها البنك بالنيابة عن الشركة، وقد تم الإفصاح عن ضريبة الاستقطاع المسددة من قبل بنك (ب) إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل في إقرارات ضريبة الاستقطاع التي يقدمها بنك (ب) إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل، لا توافق شركة (أ) على قيام الهيئة العامة للزكاة والدخل بربط ضريبة استقطاع على الأتعاب المهنية المتعلقة بالجهات غير المقيمة التي تم الإفصاح عنها في الكشف رقم (٦) من الإقرارات؛ لأن ضريبة الاستقطاع على هذه المبالغ قد تم سدادها من قبل بنك (ب)، إن فرض ضريبة استقطاع على شركة (أ) ينتج عنه تثنية الضريبة، ويسر شركة (أ) تقديم المطابقة الملائمة تأييداً لذلك.

وباطلاع ممثلو الهيئة على استئناف المكلف ذكروا بأن المكلف يطالب بقبول مبدأ سداد البنك لضريبة الاستقطاع عن البند نيابة عن الشركة والتي يمتلكها بنسبة ٩٩% وتم الإفصاح عنها ضمن الضرائب المسددة عن طريق البنك ولم تقبل الهيئة بهذا السداد؛ لأن المكلف لم يقدم أي مستندات تثبت قيامه بسداد الضريبة بنفسه رغم مطالبة الهيئة له بذلك.

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 مطالبته بسداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة مقابل أتعاب مهنية واستشارية لإفصاح بنك (ب) عن تلك المبالغ وسداده ضريبة الاستقطاع المستحقة عليها ضمن إقراراته، في حين تتمسك الهيئة بمطالبة المكلف بسداد ضريبة الاستقطاع المستحقة عن هذه الأتعاب للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الأجزاء التي قدمها المكلف وهي الصفحات (٣ و ٦ و ٢٥) فقط، من اتفاقية مستوى الخدمات المبرمة بينه وبين بنك (ب) بتاريخ ٢٩/٣/٢٠٠٨م حيث يستند على ما نص عليه جدول تعريف الخدمات ومقاييس ومؤشرات أدائها، وكذلك التقارير في الصفحة (٢٥) في هذه الاتفاقية من تعريف للخدمة على أنها "استكمال تقارير الزكاة بدقة وفي الوقت المناسب" والتقارير التي نصت على أنها "تقارير الزكاة السنوية والشهرية لضرائب الاستقطاع"، واطلاعها على إيضاحات الفوائم المالية تبين أن من ضمن المعاملات مع الجهات ذات العلاقة مصروفات محملة من بنك (ب) بمبلغ (١٦,٠٥٨,١٢٩) ريال و (٢٢,٧٩٠,٠٠٠) ريال و (١٣,٦٧٢,٠٠٠) ريال و (٤,٢٢٨,٠٠٠) ريال للأعوام المالية من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م على التوالي، وكذلك تكلفة خدمات إسناد محملة أيضاً من البنك بمبلغ (٣١,٥٠٠,٠٠٠) ريال و (٣٨,٠٠٠,٠٠٠) ريال و (١٦,٩١٧,٠٠٠) ريال و (٥,٠٩٤,١٩٢) ريال للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م على التوالي، واطلاعها على الإقرارات الضريبية والكشوفات المرفقة تبين من كشف تحليل المصروفات المتنوعة أن هذين البندين قد تم تحميلهما ضمن التكاليف الأخرى من بند "أخرى متنوعة" بالإقرارات الضريبية، وتبين من كشف أتعاب استشارية ومهنية رقم (٦) أن من بين الجهات التي قدمت هذه الخدمات جهات غير مقيمة، وأن هذه الأتعاب قد تم تحميلها ضمن التكاليف الأخرى بند أتعاب استشارية ومهنية بالإقرارات الضريبية بمبلغ (١,٤٩٢,٦٠٧) ريال و (١,٢٦٨,٧٩٤) ريال و (١,٦٩٢,٠٣٠) ريال و (٣,٧٨٥,٤٧٣) ريال للأعوام من ٢٠٠٨م حتى ٢٠١١م على التوالي، وأن الهيئة بموجب خطاب الربط رقم ١٦/٢١٧/١٤٣٤هـ وتاريخ ١٤٣٤/١/١١هـ طالبت المكلف بسداد ضريبة الاستقطاع المستحقة عن هذا البند.

وبرجوع اللجنة إلى الفقرة (د) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ، التي نصت على أن من الأشخاص الخاضعين للضريبة "د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في

المملكة، والفقرة (أ-٨) من المادة الخامسة التي تنص على أن من مصادر الدخل المتحقق في المملكة "٨- مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة"، والمادة (٦٨) التي نصت في الفقرات (أ، ب، ج، ح) على أنه "أ- يجب على كل مقيم سواء كان مكلِّفاً أو غير مكلِّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: ب- يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يأتي:

١- التسجيل لدى المصلحة وتسديد المبلغ المستقطع للمصلحة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

٢- تزويد المستفيد بشهادة تبين المبلغ المدفوع له وقيمة الضريبة المستقطعة.

٣- تزويد المصلحة في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل المستفيد (الرقم المميز) إذا توفر، وأي معلومات أخرى قد تطلبها المصلحة.

٤- الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقاً لما تحدده اللائحة.

ج- الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً 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.

٣- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للمصلحة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة، ج- لأغراض هذه المادة والمادة الخامسة من هذا النظام تعني كلمة "الخدمات" أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى"، وكذلك الفقرة (٩) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ التي نصت على أنه "على المكلِّف بضرورة الاستقطاع بالآتي:

أ- تقديم بيان الاستقطاع الشهري وفقاً للنموذج المعد من المصلحة وذلك خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

ب- تقديم المعلومات الخاصة بعمليات الاستقطاع التي أجزاها الملزم بالاستقطاع لكل سنة مالية؛ وفقاً للنموذج المعد من المصلحة، في موعد لا يتجاوز مئة وعشرين يوماً من انتهاء السنة المالية باستثناء شركات الأشخاص فعليها تقديم النموذج خلال ستين يوماً من نهاية سنتها المالية.

ج- الاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع، والتي يجب أن يتوفر فيها على الأقل اسم وعنوان المستفيد، نوع الدفعة، قيمتها، المبلغ المستقطع، ويحتفظ بهذه السجلات مع المستندات المؤيدة له المدة لا تقل عن عشر سنوات بعد الدفع، وتمدد فترة الاحتفاظ بالسجلات إذا كان الموضوع لا يزال محل دراسة من قبل المصلحة أو الجهات المختصة حتى إنهاء الدراسة أو صدور قرار نهائي".

وحيث تبين أن الخدمات المهنية والاستشارية لم تقدمها الجهات غير المقيمة للأطراف ذات العلاقة ((ب))، ولا تشملها المعاملات التي تمت معها من مصروفات محملة على حسابات المكلِّف أو تكاليف الإسناد، وإنما تم تقديمها للمكلِّف وحمل أتعابها مباشرة على حساباته؛ لذلك فإن المكلِّف هو الشخص المسؤول عن الالتزامات النظامية المشار لها أعلاه من إفصاح عن البيانات والمعلومات، وتضمينها في نماذج الاستقطاع الشهرية والسنوية له، وسداد ضريبة الاستقطاع والاحتفاظ

بالسجلات والمستندات المتعلقة بها، ولا يعتد في ذلك بتضمينها ضمن نماذج الاستقطاع لأي طرف آخر؛ وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: تطبيق غرامة تأخير استتباعية على ضريبة الاستقطاع على توزيعات أرباح الأسهم.

قضى القرار الابتدائي في (ثانيًا/أ) برفض اعتراض المكلف فيما يخص غرامة التأخير على الأرباح الموزعة على الشركاء غير السعوديين؛ وفقًا لحثيات القرار واستأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند موضًا أنه قد بين وجهة نظره في مذكرة الاعتراض المقدمة للجنة الاعتراض الابتدائية؛ وقد جاءت وجهة نظره في القرار الابتدائي بأن شركة (أ) لا توافق على فرض الهيئة العامة للزكاة والدخل غرامة التأخير الناشئة عن معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل للبند المبينة أعلاه، وأكد المكلف أنه قد دأب على سداد الضرائب المستحقة بحسن نية ووفقًا لنظام الضريبة حسب تطبيقه وتفسيره وضمن المهلة النظامية المحددة، وأشار إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (١٢) لسنة ١٤٣٠هـ في قضية غرامة التأخير؛ ووفقًا لنظام ضريبة الدخل الجديد الذي قضت فيه بأنه "فيما يتعلق بغرامة التأخير التي فرضتها الهيئة العامة للزكاة والدخل على ضريبة الاستقطاع؛ فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

وأشار المكلف إلى التعميم رقم ٣ لسنة ١٣٧٩هـ الذي ينص على أنه "يكفي أن يقوم بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون؛ لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى" وأشار أيضًا إلى أن لجنة الاعتراض الابتدائية قد قضت في قراراتها رقم ٦ ورقم ٤٨ لسنة ١٤٠١هـ بأنه "لا ينبغي فرض غرامة تأخير في الحالات التي يوجد فيها خلاف في وجهات النظر بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف" وقد تأكد هذا القرار في مختلف قرارات لجان الاعتراض الابتدائية منها على سبيل المثال القرارات رقم (١٢ و ٤٣) الصادر في سنة ١٤٠٨هـ، كما أن اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (٤٥٢) لسنة ١٤٢٤هـ وقرارها رقم (٣٠٩ و ٣١٠) لسنة ١٤٢١هـ والقرار رقم (٤٤٩) لسنة ١٤٢٤هـ قد أكدت نقطة مبدأ ألا وهي أن غرامة التأخير يجب عدم فرضها إذا نشأ الالتزام الإضافي عن خلاف حقيقي بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا بأنه تم فرض غرامة تأخير على المكلف طبقًا للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي والفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

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 احتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة عن حصة المساهمين غير السعوديين في الأرباح الموزعة لبنك (ب)، في حين تتمسك الهيئة بإجرائها في احتساب غرامة التأخير للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وحيث انتهت اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في عدم فرض ضريبة استقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين في الأرباح الموزعة لبنك (ب)، فإن غرامة التأخير التي احتسبتها الهيئة تسقط لسقوط أصلها.

البند الخامس: غرامة تأخير دفع ضريبة الاستقطاع عن الأتعاب المهنية.

قضى القرار الابتدائي بتأييد المكلف في مطالبته بعدم احتساب غرامة التأخير على دفع ضريبة الاستقطاع عن الأتعاب المهنية؛ وفقاً لحيثيات القرار واستأنفت الهيئة العامة للزكاة والدخل القرار فيما قضى به حيال هذا البند؛ وجاءت وجهة نظرها بأنها طبقت التعليمات النظامية طبقاً للمادة (٧٧) فقرة (أ) من النظام الضريبي والمادة (٦٨) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية كما أن ما ذكرته اللجنة في تبريرها لإلغاء الغرامة (بأن دفع بنك (ب) للضريبة نيابة عن المكلف يؤكد عدم قصد المكلف التأخير؛ فيدفع الضريبة المستحقة) في حين لم تقبل اللجنة طلب المكلف بخصوص ضريبة الاستقطاع على الأتعاب المهنية، إضافة إلى أنها لا تتعامل مع نوايا المكلف وإنما تتعامل مع حقائق واقعية حيث إن العبرة بواقع الحال.

وباطلاع المكلف على استئناف الهيئة ذكر أنه لا يوافق على فرض الهيئة العامة للزكاة والدخل غرامة التأخير الناشئة عن معالجة الهيئة العامة للزكاة والدخل للبنود المبينة أعلاه، وأكد المكلف أنه قد دأب على سداد الضرائب المستحقة بحسن نية وفقاً لنظام الضريبة حسب تطبيقه وتفسيره، وضمن المهلة النظامية المحددة، وأشار إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (١٢) لسنة ١٤٣٠هـ في قضية غرامة التأخير؛ وفقاً لنظام ضريبة الدخل الجديد الذي قضت فيه بأنه "فيما يتعلق بغرامة التأخير التي فرضتها الهيئة العامة للزكاة والدخل على ضريبة الاستقطاع؛ فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه للجنة عدم توجب غرامة التأخير".

وأشار المكلف إلى التعميم رقم ٣ لسنة ١٣٧٩هـ الذي ينص على أنه "يكفي أن يقوم بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون؛ لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى" وأشار أيضاً إلى أن لجنة الاعتراض الابتدائية قد قضت في قراراتها رقم ٦ ورقم ٤٨ لسنة ١٤٠١هـ بأنه "لا ينبغي فرض غرامة تأخير في الحالات التي يوجد فيها خلاف في وجهات النظر بين الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف" وقد أكد هذا القرار في مختلف قرارات لجان الاعتراض الابتدائية منها على سبيل المثال القرارات رقم (١٢ و٤٣ و١١٢) الصادرة في سنة ١٤٠٨هـ، كما أن اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم ٤٥٢ لسنة ١٤٢٤هـ وقرارها رقم (٣٠٩ و٣١٠) لسنة ١٤٢١هـ والقرار رقم (٤٤٩) لسنة ١٤٢٤هـ، قد أكدت نقطة مبدأ ألا وهي أن غرامة التأخير يجب عدم فرضها إذا نشأ الالتزام الإضافي عن خلاف حقيقي بين المكلف والهيئة العامة للزكاة والدخل.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات؛ تبين للجنة أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة احتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة عن الأتعاب المهنية والاستشارية غير المسددة، في حين يطلب المكلف عدم احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على المستندات التي قدمها المكلف تبين أن الأتعاب المهنية والاستشارية التي ظهرت بكشف أتعاب استشارية ومهنية رقم (٦) المرفقة بإقراراته الزكوية الضريبية، قد ضمنها بنك (ب) ضمن نماذج الاستقطاع الشهرية وسدد ضريبة الاستقطاع عنها في حساب ضريبة الاستقطاع للبنك.

وبرجوع اللجنة للفقرة (ج) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ تبين أنها 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 (ج) من المادة (٧٦) تنص على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (٦٠) من هذا النظام؛ وتبين أن الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تنص على أنه "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسب ما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة؛ بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تجب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد؛" وتبين أن الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التي حددت الحالات التي تكون فيها المستحقات نهائية تنص في الفقرة (د) على أنه "صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم"، كما أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام 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 ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، كما أن المادة (٧٨) من اللائحة التي حددت الحالات التي تفرض فيها غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يومًا تأخير من بينها ما نصت عليه الفقرة (هـ/١) بأنه "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".

كما اطلعت اللجنة على تعميم الهيئة رقم ١٤٣٤/١٦/٥٦٦٤ وتاريخ ١٤٣٤/٨/٢٢هـ الذي يجيز تصحيح أخطاء السداد ما بين حسابات المكلفين في الهيئة ويحدد الضوابط المتبعة في ذلك.

وحيث إن ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات المهنية والاستشارية تم سدادها للهيئة في حساب ضريبة الاستقطاع لبنك (ب)، ولم تفرض الأحكام النظامية المشار لها أعلاه غرامة عدم السداد على المبالغ التي تسدد للهيئة في حسابات مكلفين آخرين، إضافة إلى أن إنشاء حساب لكل مكلف لدى الهيئة الغرض منه التنظيم والرقابة، وما يحدث من أخطاء تقع في حالات السداد تصححها الهيئة وفقًا للتعميم رقم ١٤٣٤/١٦/٥٦٦٤ وتاريخ ١٤٣٤/٨/٢٢هـ؛ وبناءً عليه فإن اللجنة ترفض استئناف الهيئة في فرض غرامة تأخير في سداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات المهنية والاستشارية.

القرار

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل ومن شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة رقم (٧) لعام ١٤٣٥ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه الربط عليه على أساس إقرار موحد للشركة الأم، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع الأرباح الموزعة لبنك (ب) لضريبة الاستقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم مطالبته بسداد ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات المهنية والاستشارية، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع عن حصة المساهمين غير السعوديين في الأرباح الموزعة لبنك (ب)، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٥- رفض استئناف الهيئة في طلبها فرض غرامة تأخير سداد ضريبة الاستقطاع غير المسددة عن المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الخدمات المهنية والاستشارية، 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،،،